وزارة التربية الوطنية
جامعة الجزائر
معهد العلوم الإقتصادية

رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية

فرع التسيير

المحاسبة العمومية كأداة تسيير ومراقبة

دراسة حالة:

المعهد الوطني للتعليم العالي في العلوم الطبية

إعداد : الصادق الأسود

تحت إشراف الأستاذ : قادة أقاسم

أعضاء اللجنة :

الدكتور : بن معروف عبد القادر رئيسا
الدكتور : أقاسم قادة مقررا
الدكتور : بدعيدة عبد الله عضوا
الدكتور : صخري عمر عضوا

السنة الجامعية : 93/92

الإهداء

لوالدتي حفظها الله

لوالدي واختي رحمهما الله

لإخوتي

لزوجتي

الشكر

لله عز وجل على كل شيء

لأستاذنا الفاضل الدكتور : قادة اقاسم على نصائحه وتوجيهاته ورعايته

للسادة : مولود بن سولة وعبد السلام غازي على المساعدة التي قدماها لنا

المقدمة

إن موضوع رسالتنا هذه إنطلق من واقع ميداني ، حيث نمت فكرته وسط أزمة تسيير عشناها أثناء أداء مهامنا ونحن على رأس مصلحة المحاسبة لجامعة الجزائر ، وظروف العمل الصعبة التي أحاطت بنا ، جعلتنا نلح أكثر على وجوب البحث على نظام محاسبي أمثل يساهم بفعالية في عملية تسيير شؤون المؤسسة ، ذلك أن هذا النظام كان كفيل بوضع حد لسلسلة الحلول المؤقتة التي كنا نستعين بها ، والتي لم تكن في واقع الأمر إلا هروبا إلى الأمام ، فأصبحت مع الوقت مملة مما أثر سلبا على معنوياتنا .

لقد كنا نسير الأمور بمركب نقص وإحباط نفسي كبيرين ، وكدنا نقتنع بأن البحث عن تسيير عقلاني ، أصبح ضربا من الخيال ، وشجعنا على ذلك محيطنا الذي كان " يرأف " بنا على أساس أننا مغلوبين على أمرنا ، ولا حول لنا ولا قوة ، وأصبحت الوصاية و وزارة الإقتصاد وحتى مجلس المحاسبة ، يغضون النظر عن بعض تصرفاتنا " غير الشرعية " وأمام هذا الموقف السلبي تأكدنا بأن الأمر يتعلق بإعتراف جماعي ، وبطريقة غير مباشرة بعجز نظام المحاسبة العمومية على مسايرة الأمور .

فرغم الدور الذي لعبته ومازالت تلعبه المحاسبة العمومية في إطار التسيير المالي للمؤسسات العمومية الجزائرية . ذات الطابع غير الربحي ، والتي وكلت لها الأدوار الرئيسية والفعالة في تسيير وتنظيم شؤون المجتمع الجزائري ، منذ الإستقلال إلى يومنا هذا ، إلا أنه لم تعط لهذه المحاسبة العمومية العناية اللازمة ، فبقيت مهمشة ، لأنها لم توضع في المكان المناسب بها من حيث الأهمية ، فمنذ سنة 1962 ، إلى يومنا هذا ، لاحظنا تطور كمي ونوعي معتبر للمؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي ، وذلك بسبب عدة عوامل أهمها :

- تطور عدد السكان .
- التقسيمات الإدارية المتجددة .
- السياسة التعليمية .
- السياسة الصحية .

وفي مقابل هذا التطور لم نلاحظ أي تطور موازي للمحاسبة العمومية والتي تعتمد عليها هذه المؤسسات في تسييرها إعتمادا كليا ، ومن الطبيعي أن ينتج عن هذا التطور الأحادي الجانب (تطور المؤسسات دون تطور نظام المحاسبة العمومية) مشاكل معتبرة ، أعاقت السير الحسن لهذه المؤسسات ، مما جعلها تتعثر أكثر فأكثر ، لتؤثر سلبا على مردوديتها سواء من الجانب النوعي أو من الجانب الكمي ، حيث أن النصوص القانونية والقواعد المحاسبية الموروثة عن نظام الإستعمار الفرنسي ، لم تعد قادرة على مواكبة تطور هذه المؤسسات ، وأمام هذا الوضع المتدهور كانت الجهات المسؤولة تحاول تهدئة الأوضاع بإصدار المراسيم والقرارات والمقررات والمناشير ، في محاولة منها لسد الثغرات القانونية والتقنية التي كانت تبرز بين الحين والآخر ، خلال فترات زمنية متقاربة ، فكانت كل هذه المحاولات عبارة عن مهدئات ، مهدئة للأوضاع إلى حين زوال مفعولها ، فتعود المؤسسات لتتخبط في مشاكلها من جديد .

في بداية الثمانينات ظهرة فكرة إصدار قانون خاص بالمحاسبة العمومية ، كمحاولة جادة لإيجاد الحلول الجذرية لهذه المشاكل وبعد عدة سنوات .... وخلال شهر أوت 1990 ، ظهر القانون رقم 90 – 21 والمتعلق بالمحاسبة العمومية ، (على صدر صفحات الجريدة الرسمية رقم 35) ، وعند التمعن بدقة في هذا القانون يلاحظ بأنه ، رغم السنوات العديدة التي أستغرقها تحضيره ، إلا أنه يبدوا لنا بأنه أجهض قبل إتمام عملية نموه .... (1)

خلال هذه الرسالة ، سنحاول البحث قدر الإمكان عن كيفية تطوير نظام المحاسبة العمومية ، لتكون أداة فعالة في تسيير ومراقبة شؤون المؤسسة العمومية ذات الطابع غير الربحي .

وبناءا على هذا التصور جاءت تساؤلات على النحو التالي :

– ما هي مدى علاقة نظام المحاسبة العمومية بتسيير ومراقبة شؤون المؤسسة ؟

– ما هي متطلبات التسيير وكذلك المراقبة في الميدان المحاسبي ؟

– ما هي العقبات التي حدت من دور المحاسبة العمومية ، وجعلتها لا تقوم بالدور الأساسي في عمليتي التسيير والمراقبة ؟ .

---

(1) :أنظر الخاتمة ص : .

- ما هي الإمكانات [1] المتوفرة وكذلك التي يمكن توفيرها في ميدان المحاسبة العمومية ، لتجاوز العقبات المذكورة .

- وللإجابة على هذه الإشكالية سنتبع الخطة التالية :

- تحديد العناصر المكونة لنظام المحاسبة العمومية .

- تحديد العناصر المكونة لميزانية المؤسسة .

- تحديد متطلبات التسيير .

- تحديد متطلبات المراقبة .

وبما أن موضوعنا لا يمكن أن يكتسب طابعه العلمي إلا إذا كان مدعما بدراسة ميدانية من شأنها أن تساعدنا على تحديد ، مدى مطابقة موضوع رسالتنا هذه ، للواقع المعيشي داخل المؤسسة ، ونظرا لقلة المراجع الحديثة في ميدان المحاسبة العمومية ، وكذلك لعدم وجود أي كتاب يتناول موضوع المحاسبة العمومية في الجزائر ، فلقد أضطررنا للإعتماد على خبرتنا الميدانية ، لتوسيع وتوضيح بعض المفاهيم التي اطلعنا عليها في المراجع المتوفرة باللغة الفرنسية [2] ، والنصوص القانونية والتنظيمية المتعلقة بالمحاسبة العمومية وما ترتب عن ذلك من صعوبات واجهناها عند ترجمة بعض المصطلحات الخاصة بالمحاسبة العمومية [3].
مع الملاحظة أن إختيار المعهد الوطني للتعليم العالي في العلوم الطبية لم يكن من باب الصدفة ، بل هو ضرورة أملتها ظروف الواقع حيث أنه من الصعب جدا أن تجد من يقدم لك يد المساعدة ، عندما يتعلق الأمر بميدان المحاسبة ، فكل شيء عندها يصبح من الأسرار المهنية . وما مساعدة الأخ مولود بن سولة ، المحاسب العمومي للمعهد المذكور إلا تعبيرا عن الثقة الكبيرة الموجودة بيننا ، وثمرة صداقة حميمة ، حيث أنه وضع تحت تصرفنا كل الوثائق والمستندات المحاسبية ، كما أجابنا على كل الأسئلة التي طرحناها عليه بدون تردد .

---

(1) : نقصد بها الإمكانات المتوفرة ، ولكنها غير مستغلة .

(2) : عند البحث لم نعثر على أي مرجع باللغة العربية بإستثناء القانون 90 ـ 21 الصادر بالجريدة الرسمية رقم 35 من سنة 1990 المؤرخة في 15 أوت 1990.

(3) : لتفادي إي إلتباس وتعميما للفائدة ، تم إدراج قائمة المصطلحات المستعملة وترجمتها ، في الملحق .

وبناءا على ما سبق ذكره ، ستحتوي رسالتنا هذه على بابين ، الأول نظري والثاني ميداني .

الباب الأول : يتكون من أربعة فصول تدخل كلها في إطار المحاسبة العمومية .

الفصل الأول : المحاسبة العمومية من خلال : ميادين تطبيقها وأعوان تنفيذها ودفاترها المحاسبية

الفصل الثاني : الميزانية في إطار المحاسبة العمومية .

الفصل الثالث : تسيير المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي .

الفصل الرابع : مراقبة المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي .

الباب الثاني : ويتكون من فصلين :

الفصل الخامس : عرض حالة المعهد الوطني للتعليم العالي في العلوم الطبية .

الفصل السادس : الدراسة التحليلية لمتطلبات تسيير ومراقبة المؤسسة العمومية ذات الطابع غير الربحي إعتمادا على الحالة المعروضة في الفصل السابق .

أما دور عناصر الخطة فيكمن تلخيصها في التالي :

الفصل الأول : سنحاول الإلمام فيه بكل عناصر المحاسبة العمومية وذلك من خلال تعريفها ، وكذلك التعرف على ميادين تطبيقها ، وعلاقتها ببعض الميادين الأخرى ، وأعوانها المنفذون وأخيرا الدفاتر المحاسبية المستعملة .

الفصل الثاني : سنتناول فيه تعريف ميزانية المؤسسة من خلال التعرف على مبادئها وخصوصياتها ، وكيفية تحضيرها وإقرارها وتنفيذها ، مع تحديد الدور الموكل لكل عون أثناء التنفيذ ، وخاصة التعرف على مخطط سير الوثائق المحاسبية أثناء التنفيذ .

الفصل الثالث : سنعمل فيه على حصر مفهوم التسيير في المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي، والتعرف على ما تفرضه خصوصيات هذه المؤسسات من شروط موضوعية لترشيد عملية التسيير .

الفصل الرابع : سيحدد لنا المفاهيم والأشكال المختلفة للمراقبة ، وكذلك الأجهزة المكلفة بها ، وعلاقة هذه الأخيرة بالمؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي .

الفصل الخامس : خلال هذا الفصل سيتم عرض حالة المعهد الوطني للتعليم العالي في العلوم الطبية ، لنتمكن من التعرف على واقع هذه المؤسسة من الداخل ، من خلال الإنطلاق من ظروف نشأتها ، وواقع هيكلتها الإدارية ونظام تسييرها ، وما يتطلبه ذلك من إمكانات ، لنصل في الأخير إلى عرض واقع المحاسبة العمومية في المؤسسة ، من حيث تنظيمها وطريقة عملها من أجل الإستجابة لمتطلبات تسيير شؤون المعهد .

الفصل السادس : سنعمل فيه على تحليل واقع المحاسبة العمومية في المعهد ، من خلال إستغلال المعطيات المحاسبية ، للخروج بإستنتاجات نستغلها للقيام بدراسة موضوعية لموضوع الرسالة ،كماسنعتمد في هذه الدراسة على الإستغلال الأمثل لكل المعطيات النظرية والميدانية التي تم التطرق إليها في الفصول الخمسة السابقة ، بهدف الإجابة على كل التساؤلات المطروحة في إشكاليتنا بصورة موضوعية .

أما الخاتمة ستتلخص ، إن شاء الله في تحديد الفراغات والنقائص الملاحظة وإقتراح التوصيات التي تسمح لإعطاء المحاسبة العمومية القدرة على أن تكون أداة لتسيير ومراقبة المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي .

الباب الأول
المحاسبة العمومية كأداة تسيير و مراقبة
(الإطار النظري)

الفصل الأول :

المحاسبة العمومية من خلال : ميادين تطبيقها وأعوان تنفيذها ودفاترها المحاسبية .

الفصل الثاني :

الميزانية في إطار المحاسبة العمومية .

الفصل الثالث :

تسيير المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي .

الفصل الرابع :

مراقبة المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي .

مقدمة الباب الأول

تم تخصيص هذا الباب للجانب النظري من موضوع رسالتنا ، قصد الإلمام والتحكم في العناصر المكونة له ، قبل الغوص في تفاصيل الدراسة الميدانية والتحليلية ، التي خصصنا لها الباب الثاني .

فمن خلال الفصول الأربعة المكونة لهذا الباب سنتطرق إلى التالي :

الفصل الأول : وسنحاول من خلاله تحديد مفهوم المحاسبة العمومية والتعرف بدقة على مكوناتها ، والمتمثلة في تحديد ميادين تطبيق المحاسبة العمومية ، أي تحديد المؤسسات الخاضعة لهذا النظام في تسييرها المالي ، وكذلك التعرف على الأعوان المكلفون قانونا بتنفيذ ومسك المحاسبة العمومية ، والدور الموكل لكل واحد منهم وأخيرا ، طبيعة وتفاصيل الدفاتر المستعملة ، والمكلفون بمسكها .

الفصل الثاني : سنتناول فيه موضوع الميزانية ، من خلال تعريفها وتحديد مبادئها وخصائصها ، والمراحل التي تمر بها منذ بروزها كفكرة ، تترجم برنامج عمل محدد إلى حين وضعها كمشروع يدافع عنه حتى يتم إقراره ليتجسد في ميزانية مقررة ، تنفذ وفق قواعد ونظم محددة لتسمح بذلك من بلوغ الأهداف المسطرة وفق برنامج عمل المؤسسة .

الفصل الثالث : سنحدد فيه خصوصيات المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي ، ومتطلبات تسييرها من نظام معلوماتي ونظم التحاليل الإقتصادية والمالية والسياسية ونظام الموازنة المالية ومراقبة للأداء .

الفصل الرابع : سنتناول في هذا الفصل الأجهزة التي كلفت بمهمة مراقبة المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي ، وكذلك الأطر القانونية والتشريعية والتنظيمية التي تعمل في إطارها هذه الأجهزة ، من جهة ، وكذلك التي تحدد علاقة هذه الأخيرة بالمؤسسة المراقبة من جهة أخرى .

الفصل الأول

المحاسبة العمومية من خلال : ميادين تطبيقها واعوان تنفيذها ودفاترها المحاسبية

المبحث الأول

المحاسبة العمومية

المطلب الأول : تعريف المحاسبة العمومية :

إن وجهة نظر المعنيين بخبايا المحاسبة العمومية ، إلى طبيعة قواعدها تختلف من شخص إلى آخر ، وذلك بحسب الدور الأساسي الذي يريد أن يوكله لها .

- فمنهم من يرى بأن دورها الأساسي يكمن في المحافظة على الأموال العمومية من الإختلاسات ، وبالتالي لابد من وضع نصوص قانونية من شأنها تحديد المسؤوليات في حالة الضياع أو الإختلاس .

- ومنهم من يرى بأن الدور الأساسي يكمن في التنظيم ، وبالتالي لابد من وضع وتحديد الإجراءات الإدارية الواجب إتباعها أثناء تنفيذ الميزانية .

- أما الآخرين فيرون بأن المحاسبة العمومية يتمثل دورها الأساسي في إيجاد صيغة تقنية توضح كيفية إستعمال الميزانية وبالتالي لابد من إيجاد قواعد تقنية محاسبية تكون قادرة على تقديم كل التوضيحات الضرورية عن كيفية تنفيذ الميزانية وطريقة عرض حسابات هذه الأخيرة .

ولقد تلخصت هذه الآراء في التعريفات التالية :

- التعريف القانوني : إن قواعد المحاسبة العمومية هي تلك التي تفرض على المحاسبين العموميين والآمرين بالصرف حتى يأخذ كل إيراد وكل نفقة صبغته الشرعية في إطار الأموال العمومية ، وبالتالي تحديد إلتزامات ومسؤوليات المحاسبين العموميين والآمرين بالصرف (1) .

- التعريف الإداري : إن قواعد المحاسبة العمومية تهدف إلى تحديد قواعد عرض الحسابات العمومية ، وكذلك تنظيم مصالح المحاسبة العمومية (1).

(1) : Jacques MAGNET : Comptabilité publique, Presses Universitaires de France (1978).

- التعريف التقني : تتمثل المحاسبة العمومية في قواعد عرض الحسابات العمومية [1].

بعد التحليل العميق للتعريفات السابقة لم نلاحظ أي تناقض في مضامينها لأن الأهداف المرجوة منها واحدة ، فهي تنظيم وحسن إستعمال الأموال العمومية والمحافظة عليها ، بل كل ما لاحظناه هو إختلاف في طريقة التعبير ، وهذا أمر طبيعي جدا ، فالقانوني يحسن التعبير بلغة القانون ، والإداري يحسن التعبير بلغة الإدارة ، أما التقني المحاسبي فيحسن التعبير بلغته التقنية ، إذا فلا داعي للتعجب إذا إختلفت لغة التعبير ، لأنه من غير المعقول أن يعبر أي شخص عن أي شيء بلغة لا يتقنها .

أما القانون 90 – 21 [2] المتعلق بالمحاسبة العمومية ، فهو يحدد إلتزامات الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وكذا مسؤولياتهم ، كما يحدد الأحكام التي تطبق عند تنفيذ وتحقيق الإيرادات والنفقات العمومية وعمليات الخزينة وكذا نظام محاسبتها .

وكمحاولة منا للتنسيق بين التعاريف السابقة نقول بأن :

المحاسبة العمومية هي مجموعة القواعد التقنية والنصوص القانونية الموضوعة لضبط كيفية تنفيذ ميزانية المؤسسة العمومية ذات الطابع غير الربحي ، من طرف الأعوان المكلفين بذلك ، مع تحديد مهام وإلتزامات ومسؤوليات كل واحد منهم .

ملاحظة :

المحاسبة العمومية لها مصدران :

- المصدر الدائم : والمتمثل في القانون رقم 90 – 21 [2] ، وذلك إلى حين تعديله أو تغييره بقانون آخر .

- مصدر متغير : وهو قانون المالية والذي يصدر مع نهاية كل سنة مدنية ليوافق على إيرادات ونفقات الدولة المحددة لمدة سنة .

ونشير هنا إلى أن الإجراءات المتعلقة بالميزانية السنوية ، تأخذ حصة الأسد في قانون المالية ، وإن هذا الأخير يحتوي ، وفي كثير من الأحيان ، على إجراءات تشريعية دائمة (إلى حين تعديلها أو تعويضها أو إلغائها) ومنها ما هو متعلق بالمحاسبة العمومية .

---

(1) : نفس المرجع السابق .

(2) :القانون 90 – 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية .

المطلب الثاني : ميادين تطبيق المحاسبة العمومية :

أيا كانت المؤسسة ، فإنها ستكون إما تابعة للقطاع الخاص أو تابعة للقطاع العام، هذا من جهة ، ومن جهة أخرى ، إما أن تكون ذات طابع ربحي أو ذات طابع غير ربحي .

وعليه فإن تحديد طبيعة أية مؤسسة ، يتطلب الإجابة على السؤالين التاليين :

- من هو مالك هذه المؤسسة ؟

فإذا كانت الدولة هي المالكة ، فالمؤسسة عمومية ، أما إذا كانت ملكا لغيرها ، فالمؤسسة خاصة .

ملاحظة :

في حالة ما إذا كانت المؤسسة مزدوجة "شركة مختلطة" فيمكن إعتبارها في دراستنا هذه مؤسسة خاصة ، بإعتبار الدولة مالك لجزء منها ، مثل باقي الشركاء أو المساهمين .

- ما الهدف الأساسي من وراء إنشاء المؤسسة ؟

إذا كان هذا الهدف الأساسي هو تحقيق الربح ، فالمؤسسة ذات طابع ربحي ، أما إذا كان هدفها الأساسي الذي أنشئت من أجله هو ضمان تأدية خدمات عمومية داخلة في إطار تطبيق سياسة معينة ، وبدون الأخذ بعين الإعتبار مدى ما تحققه من ربح [1] ، ففي هذه الحالة تعتبر المؤسسة ذات طابع غير ربحي .

وبناءا على ما سبق ذكره ، يمكن حصر كل المؤسسات وبدون إستثناء في الأصناف التالية :

- المؤسسات العمومية الربحية .
- المؤسسات العمومية غير الربحية .
- المؤسسات الخاصة الربحية .
- المؤسسات الخاصة غير الربحية .

---

(1) :الربح هنا نقصد به الفائدة المادية والتي تقاس بالوحدات النقدية .

إن تنوع وتعدد الخدمات الواجب توفيرها للمجتمع في ظل التقدم الحضاري ومتطلباته ، من طرف الدولة ، جعل المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي ، تفرض نفسها وتتوغل داخل كل القطاعات الحساسة للدولة والمتمثلة في :

- قطاع الدفاع والأمن .
- قطاع العدالة .
- قطاع التعليم .
- قطاع الصحة والشؤون الإجتماعية .
- قطاع الإدارة العمومية .

وعلى سبيل المثال لا الحصر نقدم الأمثلة التالية :

- الثكنات ومراكز الأمن الحضري ومراكز الدرك الوطني ، كلها مؤسسات عمومية ذات طابع غير ربحي ، تابعة لقطاع الدفاع والأمن .
- المحاكم وديار القضاء والسجون ومراكز إعادة التربية ، كلها مؤسسات عمومية ذات طابع غير ربحي تابعة لقطاع العدالة .
- الجامعات والمعاهد العليا والثانويات والمدارس الأساسية كلها مؤسسات عمومية ذات طابع غير ربحي تابعة لقطاع التعليم .

المستشفيات والعيادات والمراكز الصحية العمومية وكذلك مراكز رعاية الطفولة ومراكز العجزة ، كلها مؤسسات عمومية ذات طابع غير ربحي ، تابعة لقطاع الصحة والشؤون الإجتماعية .

- الإدارات المركزية والولايات والدوائر والبلديات ، تعتبر كلها مؤسسات عمومية ذات طابع غير ربحي ، تابعة لقطاع الإدارة .

والمحاسبة العمومية تطبق فقط وإجباريا في كل المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي .

المطلب الثالث : المحاسبة العمومية والمحاسبة العامة :

لكل من المحاسبة العمومية والمحاسبة العامة ، قواعد قانونية وأخرى تقنية ولكن بنسب متفاوتة ، حيث أننا نلاحظ أن القواعد القانونية في المحاسبة العمومية تولى لها عناية خاصة ، فهي ذات أهمية معتبرة ، فالميزانية ليست عملية إقتصادية تقديرية صرفة ولكنها أيضا عملية ترخيص قانوني ، يفرض على الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية ، حيث أن المحاسبة العمومية تضع أساسا ، قواعد الإجراءات الواجب إتباعها من قبل هؤلاء الأعوان ، والتي يفرض إحترامها عن طريق مختلف أنواع المراقبة ، حيث أن المحاسبين العموميين مكلفون بمراقبة صحة تنفيذ الميزانية ، أما القواعد التقنية فليس لها في المحاسبة العمومية ، إلا دورا ثانويا لا يعطى له أي إعتبار إن لم يكن على شكل تعليمات أو أوامر " إلزامية " وهذه الأخيرة هي نفسها تشريعية ولكنها هشة ، لعدة أسباب .

أما في المحاسبة العامة فإننا نلاحظ أن القواعد التقنية هي التي تحتل الصدارة ، فالميزانية إن وجدت ، فهي لا تمثل سوى قائمة تقديرية وتقييمية ، تحدد الإمكانات والأهداف الممكنة أو المحتملة ، ولكن هذه الميزانية قانونيا ليست إجبارية ، ذلك أن المحاسبة العامة تهدف أساسا إلى تسجيل العمليات الحاسبية والتأكد من صحتها المادية ، وفي هذا المجال نستطيع أن نقول بأنها وصلت في وقت قياسي إلى قمة اليقين ، بحيث أن المحاسبين لم يعد لهم أي دور سوى مسك الدفاتر المحاسبية . ولكن هذا لا يعني أبدا الغياب المطلق للقواعد القانونية والتي لم تكن في يوم ما مرغوب فيها من قبل أصحاب المؤسسات ، لتضمن لهم السير الحسن لمؤسساتهم ، بل هي مفروضة عليهم بقوة القانون ضمن مواد القانون التجاري وذلك بفرض حماية حقوق الأطراف الأخرى المتعاملة مع المؤسسة سواء من قريب أو من بعيد .

وبناء على ما سبق ذكره نلاحظ أن هناك أوجه التشابه والإختلاف حسب الجدول التالي :

أوجه التشابه :

- العمل على بلوغ الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة .
- المحافظة على مذكرة العمليات المالية التي تمر على المؤسسة ، وذلك بالتسجيل الدقيق لهذه العمليات على الدفاتر المحاسبية المخصصة لها .

المبحث الثاني

أعوان التنفيذ

المطلب الأول : المحاسب العمومي :

1 - تعريفه :

هو الشخص المكلف ، بقرار وزاري ، من قبل وزارة الإقتصاد بتسيير مصلحة المحاسبة ، للمؤسسة العمومية ذات الطابع غير الربحي ، تسييرا مباشرا ، إذ لا يحق له أن يفوض شخصا آخر للقيام بمهامه والتي تتطلب توقيعه ، ومهما يكن الأمر فإن كل الموظفين العاملين بمصلحته يعملون تحت المتابعة والإشراف المباشرين له ، لأن المحاسب العمومي يعتبر المسؤول الأول والرئيسي أمام الجهات المعنية .

2 - مهامه :

تتلخص في النقاط التالية :

- مسك محاسبة المؤسسة ، بواسطة الدفاتر المحاسبية الرئيسية وكذلك المساعدة أو الفرعية .
- تحصيل الإيرادات ، هذا التحصيل الذي يتم بموجبه إبراء الديون العمومية .
- دفع النفقات الذي يعد الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء المديونية العمومية .
- يقوم بتداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد .
- يتصرف في الأموال الموجودة في حسابات المؤسسة وذلك في إطار تنفيذ الميزانية ، ويعد مسؤولا مسؤولية شخصية على متابعة حركاتها .
- يعد مسؤولا على المحافظة على كل ما هو مكلف بحفظه ، من سيولة نقدية ووثائق إدارية ، ومستندات ودفاتر محاسبية ، والواقعة تحت مسؤوليته .

- مطالب بإصدار " الوضعية المالية " للمؤسسة كل ثلاثة أشهر ، وإرسالها إلى الوزارة الوصية في الآجال المحددة .

- مطالب بإصدار " حساب التسيير " للمؤسسة والخاص بالسنة المالية وإرساله في الآجال المحددة إلى كل من الوزارة الوصية ووزارة الإقتصاد ومجلس المحاسبة .

3 - تعيينه :

يمكن أن يختار المحاسب العمومي من بين موظفي وزارة الإقتصاد أو الوزارة الوصية أو المؤسسة نفسها .

- إذا كان موظفا لدى وزارة الإقتصاد ، يتم إقتراحه على الوزارة الوصية التي بدورها تقترحه على رئيس المؤسسة المعنية ، فإذا لم يكن هناك أي إعتراض موضوعي أو قانوني يحول دون قبوله كمحاسب عمومي ، فإنه تتخذ كل الإجراءات الإدارية اللازمة التي تسمح له بمباشرة مهامه الجديدة ، وذلك بإصدار قرار تعيينه في هذا المنصب ، الذي يعتبر وظيفة ، وليس رتبة إدارية ، وهذه الوظيفة تزول بزوال أسباب إنشائها .

- إذا كان موظفا لدى الوزارة الوصية (الإدارة المركزية) ، فإن ملف ترشيحه لمنصب محاسب عمومي ، يقترح على رئيس المؤسسة المعنية ، فإذا تمت الموافقة عليه ، تقدمه الوزارة الوصية إلى وزارة الإقتصاد وبعد دراسته من قبل هذه الأخيرة ، فإنها توافق على منحه الإعتماد إذا توفرت فيه كل الشروط والمقاييس المطلوبة والضرورية لأداء مهامه الجديدة .

- أما إذا كان موظفا لدى المؤسسة نفسها ، وتوفرت فيه كل الشروط والمقاييس التي يتطلبها المنصب ، فإن رئيس المؤسسة يقوم بتقديم ملف إقتراحه إلى الوزارة الوصية ، فإذا وافقت عليه هذه الأخيرة تقدمه بدورها إلى وزارة الإقتصاد ، التي تدرسه لتتأكد من صحته فإذا لم تبدي أي إعتراض موضوعي أو قانوني ، تمنحه الإعتماد الذي يعتبر الشرط الأساسي لمباشرة العمل في منصبه الجديد كمحاسب عمومي .

4 - تنصيبه :

الحالة الأولى :

إذا كانت المؤسسة حديثة العهد ، فإن المحاسب العمومي يعتبر الأول بالنسبة لها ، وبالتالي ينصب في مهامه الجديدة من قبل رئيس أو مدير المؤسسة ، بعد إطلاع هذا الأخير على قرار التعيين والإعتماد الصادر عن وزارة الإقتصاد ويتم توقيع محضر التنصيب من قبلي كل من مدير المؤسسة و المحاسب العمومي .

الحالة الثانية :

حالة إستقالة أو إقالة المحاسب العمومي وإستخلافه بآخر ، ففي هذه الحالة ، فإن العملية تتمثل في إستلام المهام والتنصيب تحضرها لجنة يتكون أعضائها من مدير المؤسسة المعنية أو ممثلة ، وممثل الوزارة الوصية ، وممثل وزارة الإقتصاد ، إضافة إلى هذه اللجنة ، نجد طبعا المحاسب العمومي المقال والمحاسب العمومي المعين . وتبدأ العملية بتوقيف (إقفال) كل الدفاتر المحاسبية الرئيسية ، وذلك بوضع خط واضح مباشرة بعد آخر عملية قام بتسجيلها المحاسب العمومي السابق ، وعند هذا الخط يوقع جميع أعضاء اللجنة إضافة إلى المحاسبين العموميين المقال والمعين ، ويكون هذا التوقيع بعد التأكد من شرعية هذه الدفاتر المحاسبية .

بعد ذلك تتم عملية تحرير محضر تسليم المهام ، والذي يتضمن كل المعلومات المتعلقة بتفاصيل وضعية الحالة المالية لمختلف الحسابات وأرصدتها ، والمستخلصة من الدفاتر المحاسبية الرئيسية السالفة الذكر، وكذلك يتضمن المحضر قائمة بديون المؤسسة وأخرى بمديونياتها ، كما يمكن أن يتضمن هذا المحضر ملاحظات أعضاء اللجنة ، وكذلك تحفظات المحاسب العمومي الجديد . وبعد الإطلاع على قراري الإنهاء والتعيين لكلا المحاسبين ، يوقع المحضر من قبل الجميع ، ليأخذ كل

واحد منهم نسخة منه بتوقيعات أصلية (تسحب نسخ من المحضر وتوقع) .

وأخيرا يقوم كل من مدير المؤسسة والمحاسب العمومي الجديد بالتوقيع على محضر التنصيب ، إعلانا على التنصيب الرسمي لهذا الأخير .

الحالة الثالثة :

حالة وفاة محاسب عمومي وتعويضه بآخر ، ففي هذه الحالة ومباشرة بعد الوفاة ، يبلغ مدير المؤسسة الخبر إلى الوزارة الوصية والتي تتصل بدورها بوزارة الإقتصاد ، هذه الأخيرة تتصل بالمصالح المعنية بجهاز العدالة والتي تقوم بتكوين لجنة من الخبراء بواسطة أمر قضائي ، وتتمثل مهمة هذه اللجنة في إقفال الدفاتر المحاسبية الرئيسية والإطلاع على تفاصيل كل الوثائق المحاسبية الأخرى وخاصة أرصدة الحسابات الجارية وحساب الخزينة ، كما يتم فتح الصندوق الحديدي من طرف المختص وبحضور جميع أعضاء اللجنة المذكورة والذين يحررون محضر تسجل عليه محتويات الصندوق من سيولة نقدية ومستندات محاسبية وكذلك الأوراق الإدارية الأخرى .

وبناءا على ما سبق يتم تحرير محضر إثبات الوضعية المالية للمؤسسة ، يشبه إلى حد بعيد محضر إستلام المهام (المذكور في الحالة السابقة) وبعد توقيعه من طرف اللجنة يسلم هذا المحضر إلى القاضي المكلف بالقضية ، فيسلم هذا الأخير نسخة منه إلى وزارة الإقتصاد والتي بدورها تسلم نسخا منه إلى كل من الوزارة الوصية وكذلك مدير المؤسسة عن طريق وزارته ، ثم تتكون لجنة تقوم بتسليم المهام إلى المحاسب العمومي الجديد ، بعد الإطلاع على قرار تعيينه ، ويتم التنصيب بالتوقيع على محضر التنصيب من طرف مدير المؤسسة والمحاسب العمومي .

ملاحظة :

تجدر الإشارة هنا ، لأهمية الحالة ، حتى بعد عملية التعيين والتنصيب ، في المنصب الجديد للمحاسب العمومي ، فإن ملفه الإداري يبقى مسيرا من قبل مصلحة المستخدمين لمؤسسته الأصلية ، على أساس أنه منتدب لدى مؤسسة أخرى .

المطلب الثاني : الآمر بالصرف :

1 - تعريفه :

ويتمثل في مدير أو رئيس المؤسسة ، ومساهمته في التسيير المالي لها ، ما هي إلا متممة لمهمته الإدارية المكلف بها ، والتي تكسبه صفة الآمر بالصرف ، إذ أن الآمرين بالصرف لا يكونون سلك من المتصرفين الإداريين المكلفين بتنفيذ الميزانية ، ولكنها صفة أو تأهيل متعلق ببعض الوظائف الداخلة في إطار التسيير المالي ، وعليه فإن زوال صفة الوظيفة التي وضعته على رأس المؤسسة ، يزيل عنه ، وبصفة آلية ، صفة الآمر بالصرف .

ويتم إعتماد الآمر بالصرف بواسطة إيداع ، نموذج الإمضاء إضافة إلى نسخة من مرسوم أو قرار التعيين ، لدى المحاسب العمومي .

إن الآمرين بالصرف والذين يعتبرون أساسا إداريين ينقسمون إلى صنفين هما ، أساسيين وثانويين .

الآمر بالصرف الأساسي :

هو الذي يتلقى ميزانية مؤسسة مباشرة من وزارة الإقتصاد ، أي دون أن يكون هناك بينهما وسيط ، ومن بين هؤلاء ، رئيس المجلس الدستوري ، رئيس المجلس الشعبي الوطني ، الوزراء ، إلخ ....

الآمر بالصرف الثانوي :

هو الذي يتلقى ميزانية مؤسسته عن طريق الآمر بالصرف الأساسي ، فمثلا : السفير ، الذي يتلقى ميزانيته عن طريق وزير الخارجية ، رئيس الجامعة عن طريق وزير التربية ، مدير المستشفى عن طريق وزير الصحة ، إلخ ...

1 - مهامه :

وتتلخص في النقاط التالية :

- إعداد الميزانية التقديرية وعرضها على مجلس إدارة المؤسسة ، ثم تقديمها إلى السلطات المعنية (الوزارة الوصية أو وزارة الإقتصاد) مرفوقة بتقرير على شكل عرض تبريري لهذه المبالغ المقدرة .

- بعد المصادقة على الميزانية عليه بمتابعتها حسب الأبواب والمواد والفقرات المسجلة ، مع إحترام المبالغ المعتمدة لكل منها ، وذلك أثناء القيام بعمليات الإلتزام (التعهد) ، والتصفية ، والأمر بالدفع (الأمر بالصرف) ، هذا بالنسبة للنفقات ، أما فيما يخص الإيرادات ، فعليه بإتخاذ كل الإجراءات الإدارية اللازمة من إثبات وتصفية ، حتى يسمح للمحاسب العمومي بتحصيل الإيرادات المسجلة في الميزانية .

- يعتبر الشخص الوحيد في المؤسسة ، الذي يخول له القانون إصدار سندات التحصيل وقبول الهبات .

- مطالب بالمحافظة على ممتلكات المؤسسة ، والقيام بعمليات الصيانة اللازمة لضمان الإستغلال الأمثل للأمكانات المادية المتاحة .

- يعتبر مسؤولا على مسك دفاتر الجرد الخاصة بممتلكات المؤسسة ، وكذلك البطاقات التقنية للمعدات والتجهيزات التقنية .

- يعتبر مسؤولا على كل الوثائق المحاسبية المتعلقة بعمليات الإلتزام ، والتصفية ، والأمر بالصرف ، ومطالب بالمحافظة عليها بإعتبارها وثائق مثبتة لهذه العمليات .

- مطالب بتقديم " الوضعية المالية " المتعلقة بعمليتي الإلتزام والأمر بالدفع ، وذلك كل ثلاثة أشهر إلى الوزارة الوصية ، مع إحترام الآجال المحددة .

- مطالب بتقديم " الحساب الإداري " للمؤسسة ، والمتعلق بالسنة المالية ، إلى كل من الوزارة الوصية ومجلس المحاسبة ، وذلك في الآجال المحددة .

ملاحظة :

يمكن للآمر بالصرف أن يفوض شخصا آخر من المؤسسة للقيام بهذه المهام أو جزء منها ، على أن يكون ذلك تحت إشرافه المباشر ، لأن الآمر بالصرف يبقى دائما هو المسؤول الأول على كل هذه المهام وذلك أمام الجهات المعنية (1).

(1) : المادة 28 من القانون 90 – 21 المؤرخ في 15 أوت سنة 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية .

المطلب الثالث : وكيل الصرف :

1 - تعريفه :

هو الموظف ، الذي يسمح له قانونيا بإستعمال السيولة النقدية ، بإسم الآمر بالصرف ، وذلك في حدود النصوص القانونية والقواعد التقنية المعمول بها في إطار المحاسبة العمومية . ويعين وكيل الصرف من طرف مدير أو رئيس المؤسسة بصفته الآمر بالصرف ، ويتم تسليم نسخة من قرار التعيين إضافة إلى نسخة من قرار إنشاء وكالة الصرف للمؤسسة ، إلى المحاسب العمومي .

2 - مهامه :

تختلف بإختلاف طبيعة المؤسسة ، ويتم تحديدها وفق قرار إنشاء وكالة الصرف ، الصادر عن وزارة الإقتصاد ، وبإقتراح من مدير المؤسسة المعنية ، بعد موافقة الوزارة الوصية ، وهذا القرار يشمل كذلك المعلومات التالية :

- طبيعة النفقات المسموح بدفعها ، والإيرادات الواجب تحصيلها مع تحديد الباب والمادة الفقرة .
- سقف النفقات ، وسقف الإيرادات المسموح الإحتفاظ بها ، أما ما يتجاوزها فيجب دفعه إلى المحاسب العمومي .

ملاحظة :

* لا يمكن أن نمرر على وكالة الصرف إلا النفقات التالية :
- أجور العمال المؤقتين والموسميين العاملين باليوم أو بالساعة .
- إقتناء المواد واللوازم المكتبية .
- تصليح السيارات وما شابهها .
- دفع التسبيقات على مصاريف المهام والتنقلات .
- مصاريف الإستقبال .

* مهما تكن طبيعة النفقة ، فلا يمكننا أن نسدد عن طريق وكالة الصرف إلا نسبة 25 ٪ من الإعتماد المفتوح والمخصص لذلك الباب أو المادة أو الفقرة .(1)

---

(1) بناء أعلى التعليمة رقم 14 ، المؤرخة في 11 أفريل 1985 والصادرة عن مديرية المحاسبة لوزارة المالية ، والمتعلقة بإنشاء وتسيير وكالات صرف التسبيقات والإيرادات .

المطلب الرابع : المراقب المالي :

1 - تعريفه :

هو ممثلا لوزارة الإقتصاد ، يختار من بين موظفيها ، ويعين بواسطة قرار وزاري يمضيه وزيرها ، ويكون مقر عمله بمديرية المالية لدى الولاية المعين فيها ، ويسمح له بالتنقل إلى المؤسسات المعنية إذا إقتضت الضرورة المهنية ذلك .

2 -مهامه :

تتمثل مهمته الرئيسية في مراقبة النفقات المستعملة ، ومتابعة الوضعية المالية ، للمؤسسات المكلف بالإشراف عليها ، وذلك من خلال :

- السهر على صحة توظيف النفقات بالنظر إلى التشريع المعمول به ، وهذا بالتأكد من توافق موضوع النفقة مع الباب والمادة والفقرة المسجلة فيها .

- التحقق مسبقا من توفر الإعتماد المخصص لموضوع النفقة .

- التأكد من توفر الوثائق المثبتة للنفقة وكذلك من صحتها في حدود مسؤولياته .

ومن خلال النقاط الثلاثة السابقة ، يمكن للمراقب المالي أن يؤكد صحة النفقة ، وذلك بوضع تأشيرته على الوثائق الخاصة بنفقة موضوع المراقبة ، وعند ملاحظته لأية مخالفة يمكن له رفض وضع التأشيرة ، وفي هذه الحالة عليه بتعليل هذا الرفض وذلك في الآجال المحددة قانونا بحسب طبيعة النفقة .

وإضافة إلى ما سبق ذكره ، فإن المراقب المالي مطالب بتقديم تقرير شهري إلى وزير الإقتصاد ، يؤكد فيه صحة توظيف نفقات المؤسسات أو العكس ، كما يقدم ، التفاصيل المتعلقة بوضعية الإعتمادات المفتوحة والنفقات الموظفة لهذه المؤسسات ، المكلف بمتابعة ومراقبة ميزانيتها .

كما يعتبر المراقب المالي مرشدا ، مكلفا بتقديم يد المساعدة إلى الآمرين بالصرف وذلك من خلال التوجيهات والنصائح التي يتعين عليه تقديمها لهم ، بهدف تجاوز العقبات الطارئة التي قد تواجههم أثناء أداء مهامهم ، خاصة إذا لم يكونوا من ذوي الإختصاص في ميدان التسيير المالي .

المبحث الثالث

الدفاتر والبطاقات المحاسبية

المطلب الأول : دفاتر وبطاقات المحاسب العمومي :

1 - دفتر القسائم :

وتسجل عليه كل التدفقات المالية التي ترد إلى المؤسسة ، سواء كانت إيرادات (ضمن حسابات الميزانية) ، أو تدفق مالي خارج عن إطار الميزانية ، ويكون هذا التسجيل بتوضيح المعلومات التالية :

- الرقم التسلسلي للقسيمة .
- المصدر (الطرف الذي دفع المبلغ) .
- المبلغ (بالأرقام وكذلك بلسان القلم) .
- طبيعة التدفق (عن طريق البريد أو الخزينة أو السيولة النقدية) .
- رقم الحساب (الباب ، المادة ، الفقرة) .
- البيان (الغرض من التدفق المالي) .
- تاريخ التسجيل .
- إمضاء الموظف .

ملاحظات :

- يمكن للطرف الذي قام بدفع المبلغ أن يطلب أصلي القسيمة (أما النسخة الثانية فتبقى في الدفتر) .
- إذا كان إستلام المبلغ عن طريق البريد أو الخزينة ، فلابد من الإحتفاظ بالإشعار بالدفع كوثيقة محاسبية مثبتة ، مع كتابة رقم القسيمة عليه ، كمرجع محاسبي .

القسيمة

رقم : ....

أنا الموقع أسفله ، المسير المالي للمؤسسة ، أشهد بأنني إستلمت من

السيد (ة) : ....

مبلغ : ....

(نقدا - صك بريدي - صك بنكي)

البيان : ....

....

....

....

توقيع المسير

بتاريخ : .... المجموع : ....

2 - سجل الإيرادات :

والتسجيل عليه يكون بناءا على دفتر القسائم ، مع إحترام تسلسل أرقام القسائم ، حيث يتم تسجيل رقم القسيمة ومصدرها وتاريخها ومبلغها (بالأرقام فقط) كما يسجل هذا الأخير في العمود المخصص للحساب ، وبالتالي فإن سجل الإيرادات يسمح لنا في أية لحظة من معرفة المعلومات التالية :

- إجمالي إيرادات اليوم .
- إجمالي الإيرادات منذ أول جانفي إلى غاية اليوم .
- إجمالي الإيرادات الداخلة في إطار الميزانية .
- إجمالي الإيرادات الخارجة عن إطار الميزانية .
- إجمالي إيرادات كل حساب (حسب الباب والمادة والفقرة) .

3 - سجل النفقات :

ويشبه إلى حد بعيد سجل الإيرادات ، وتسجيل النفقات عليه يتم بناءا على حوالات الدفع مع إحترام تسلسل أرقامها [1] ، حيث يسجل رقم الحوالة وتاريخها [2] ومبلغها الذي يسجل كذلك في العمود المخصص للحساب موضوع النفقة ، مع وجوب تسجيل إسم المستفيد، ويسمح لنا سجل النفقات من إستنتاج المعلومات التالية في أية لحظة :

- إجمالي نفقات اليوم .
- إجمالي النفقات منذ أول جانفي إلى غاية اليوم .
- إجمالي النفقات الداخلة في إطار الميزانية .
- إجمالي النفقات الخارجة عن إطار الميزانية .
- إجمالي نفقات كل حساب (حسب الباب والمادة والفقرة) .

---

(1) : الرقم التسلسلي لحوالة الدفع هو الرقم التسلسلي الذي سجلت به على الدفتر اليومي المكتبي .

(2) : تاريخ تسجيل الحوالة على الدفتر اليومي المكتبي .

سجل النفقات [1]

التاريخ	رقم الحوالة [2]	البيان	رقم الحساب	المبلغ	حسابات في إطار الميزانية	حسابات خارجة عن إطار الميزانية	حسابات في إطار الميزانية						حسابات خارجة عن إطار الميزانية				

(1) : أو سجل الإيرادات

(2) : في سجل الإيرادات يخصص هذا العمود لرقم القسيمة

4 - بطاقة متابعة النفقات :

وهي خاصة بكل حساب من حسابات النفقات المسجلة على الميزانية ويسجل عليها الإعتماد المفتوح للحساب ، وبعد تسجيل كل نفقة (بناءا على حوالة الدفع) يتم طرح مبلغ هذه الأخيرة من آخر رصيد لنستنتج رصيد جديد ، مما يسمح بمتابعة عملية تسديد النفقات حتى لا يكون هناك أي تجاوز للإعتماد المفتوح ، وحتى لا يتم تسجيل أية نفقة في غير الحساب المخصص لها .

5 - دفتر حساب البريد :

تسجل كل القسائم التي تم إستلام مبالغها عن طريق الحساب البريدي على هذا الدفتر مع بيان تاريخها ، إسم الطرف الذي قام بدفع المبلغ وأخيرا قيمة المبلغ التي تسجل على العمود المخصص للإيرادات (المبالغ المدفوعة لفائدة الحساب) كما تسجل كل حوالات الدفع التي تم تسديدها خلال اليوم ، عن طريق الصكوك البريدية ، وعلى دفتر حساب البريد ، مع بيان تاريخها (تاريخ التسجيل على الدفتر اليومي المكتبي) وإسم المستفيد وكذلك قيمة المبلغ والتي تسجل على العمود المخصص للنفقات (المبالغ المسحوبة من الحساب) .

وأخيرا يأخذ رصيد الليلة السابقة وتضاف له المبالغ التي تم تسجيلها اليوم على عمود الإيرادات ، ثم تطرح منه المبالغ التي تم تسجيلها اليوم على عمود النفقات ، فيتم الحصول على الرصيد الجديد والذي هو رصيد الحساب البريدي على دفاتر المؤسسة .

6 - دفتر حساب الخزينة :

ويشبه إلى حد بعيد دفتر حساب البريد في شكله ومضمونه ودوره ، إلا أنه غالبا ما يكون أقل منه حجما ، وذلك لأن العمليات المالية التي تتم عن طريق حساب الخزينة يعتبر عددها قليلا بالنسبة للعمليات التي تتم عن طريق حساب البريد .

بطاقة متابعة النفقات

بيان المؤسسة :

السنة المالية :

الإعتماد المفتوح :

الإعتماد المفتوح بعد التعديل :

الحساب

الباب : .... المادة : .... الفقرة : ......

البيان : ....

الطلبية		الفاتورة		الأمر بالدفع		الدفع		مبلغ الفاتورة	الرصيد الجديد
الرقم	التاريخ	الرقم	التاريخ	رقم الحوالة	التاريخ	رقم الحوالة	التاريخ		

دفتر الحساب البريدي الجاري

التاريخ	الطرف المعني بالعملية	الإيرادات (الدفع)		النفقات (السحب)		تاريخ إشعار م . ص . ب [1]	رصيد الحساب في المؤسسة	رصيد الحساب في م.ص.ب [1]	مبررات الفرق
		دفع قبل إشعار م . ص . ب [1]	دفع بعد إشعار م . ص . ب [1]	سحب قبل إشعار م . ص . ب [1]	سحب بعد إشعار م . ص . ب [1]				ملاحظات

(1) : مصلحة الصكوك البريدية (م . ص . ب)

7 - الدفتر اليومي المكتبي :

ويعتبر أهم دفتر محاسبي على مستوى المؤسسة ، فعند نهاية كل يوم وبعد عملية مراقبة ومراجعة حوالات الدفع ، يقوم المحاسب العمومي بتسجيل الحوالات المذكورة على الدفتر اليومي المكتبي ، فيسجل مبلغ كل حوالة ويعطيها رقمها التسلسلي والذي يسجل على الدفتر وكذلك على الحوالة ، ويجمع كل مبالغ الحوالات المسجلة خلال اليوم يحصل على إجمالي نفقات اليوم ، وبإضافة رصيد النفقات السابقة يحصل على إجمالي النفقات منذ أول جانفي إلى غاية اليوم .

كما يتم تسجيل المعلومات التالية على دفتر اليومية :

- إجمالي إيرادات اليوم (يؤخذ من سجل الإيرادات) .
- إجمالي النفقات منذ أول جانفي إلى غاية اليوم (يؤخذ من سجل الإيرادات) .
- إجمالي نفقات اليوم (يؤخذ من سجل النفقات) .
- إجمالي النفقات منذ أول جانفي إلى غاية اليوم (يؤخذ من سجل النفقات) .
- رصيد الحساب البريدي (يؤخذ من دفتر حساب البريد) .
- رصيد حساب الخزينة (يؤخذ من دفتر حساب الخزينة) .
- رصيد الصندوق (بناءا على معاينة محتويات الصندوق الخاص بالسيولة النقدية) .
- رصيد الليلة السابقة (يؤخذ من آخر صفحة للدفتر اليومي المكتبي الخاص بالسنة المالية لسابقة) .

وتقوم أهمية هذا الدفتر لكونه يعطي الوضعية الشاملة للحالة المالية للمؤسسة في أية لحظة كانت . كما يسمح للمحاسب العمومي بالتأكد من الصحة التقنية للتسجيلات المحاسبية التي تمت على مستوى مصلحته خلال اليوم ، وذلك بإجراء عملية الموازنة التالية :

(رصيد آخر ليلة من السنة السابقة) + (إجمالي الإيرادات منذ أول جانفي إلى غاية اليوم) - (إجمالي النفقات منذ أول جانفي إلى غاية اليوم) = (النتيجة الأولى) .

(رصيد الليلة السابقة) + (إيرادات اليوم) - (نفقات اليوم) = (النتيجة الثانية) .

(التسبيقات) + (رصيد حساب البريد) + (رصيد حساب الخزينة) + (رصيد الصندوق) = (النتيجة الثالثة) .

فإذا كانت النتيجة الأولى = النتيجة الثانية = النتيجة الثالثة ، فهذا يعني بأن الموازنة تحققت والنتيجة المحصل عليها تعتبر رصيد الليلة ، أما إذ حدث العكس فهذا يعني بأن هناك خطأ ما قد وقع أثناء التسجيل وعليه فيجب مراجعة كل العمليات المحاسبية المسجلة أثناء اليوم .

8 - دفتر الحسابات الخارجية عن إطار الميزانية :

وتسجل عليه القسائم الخاصة بالحسابات الخارجية عن إطار الميزانية ، وذلك بتسجيل رقم القسيمة وتاريخها ومبلغها وكذلك إسم الطرف الذي قام بعملية الدفع ، مع تسجيل كل مبلغ على العمود المخصص للحساب المتعلق به في جانب الإيرادات ، وعند القيام بتسوية وضعية أي مبلغ من هذه المبالغ يتم تسجيله على جانب النفقات ، وفي نفس العمود الخاص بنفس الحساب الذي سجل فيه المبلغ في جانب الإيرادات ، مع توضيح رقم حوالة الدفع ومبلغها وإسم المستفيد منها وتاريخها .

ويسمح هذا الدفتر بتحديد رصيد كل حساب من الحسابات الخارجة عن إطار الميزانية ، كما يسمح بوضع قائمة تفصيلية بالمبالغ التي لم تتم تسوية وضعياتها لسبب أو لآخر .

موازنة يوم :

رصيد الصندوق	الحوالات المسددة		محتويات الصندوق
	الرقم	المبلغ	
رصيد الليلة السابقة : إيرادات اليوم : المجموع : ________ نفقات اليوم : رصيد اليوم ________			
المراجعة الرصيد إلى غاية 31 ديسمبر السابق : الإيرادات منذ 1 جانفي إلى غاية اليوم : المجموع : ________ النفقات منذ 1 جانفي إلى غاية اليوم : رصيد اليوم : ________			السيولة النقدية : .... التسبيقات : .... الحساب البريدي : .... حساب الخزينة : .... المجموع العام : ....
الملاحظات			
نفقات اليوم النفقات السابقة إجمالي النفقات			

الدفتر اليومي المكتبي

بيان المؤسسة : ....

السنة المالية : ....

حساب خارج عن إطار الميزانية رقم : ....

بيان الحساب : ....

بيان المستفيد	المبلغ	عند التحصيل		عند التحصيل		الملاحظات
		رقم القسيمة	التاريخ	رقم القسيمة	التاريخ	

9 - بطاقة متابعة التسديدات :

عندما يستلم المحاسب العمومي سند تحصيل من الآمر بالصرف ، وبعد أن يتكفل به بناءا على المادة 35 من القانون 90 - 21 [1] والتي تنص على التالي : " يتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الآمر بالصرف أن يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين والأنظمة بتحصيل الإيرادات . وفضلا عن ذلك يجب عليه على الصعيد المادي مراقبة صحة إلغاء سندات الإيرادات والتسويات ، وكذا عناصر الخصم التي يتوفر عليها " .

على المحاسب العمومي أن يقوم بتبليغ سند الإيراد " سند التحصيل " إلى المدين ، ليشعره بوجوب تسديد المبلغ ، وهذا تنفيذا لما تنص عليه المادة 69 من القانون 90 - 21 [1]: " يبلغ المحاسبون العموميون أوامر تحصيل الإيرادات إلى المدينين بها بعد التكفل بها ، وتنفذ حسب الإجراء المنصوص عليه في المادة 50 أعلاه .

وبهدف متابعة تسديدات المدين لمبلغ دينه لفائدة المؤسسة ، يقوم المحاسب العمومي بفتح بطاقة متابعة التسديدات ، والتي تشتمل على المعلومات التالية :

- السنة المالية التي صدر فيها السند .
- رقم السند وتاريخ إصداره .
- إسم ولقب المدين وعنوانه الشخصي .
- مبلغ المدين .

وبعد كل عملية تسديد يقوم بها المدين تسجل على نفس البطاقة المعلومات التالية :

- رقم القسط المسدد .
- رقم القسيمة وتاريخها .
- مبلغ القسط المدفوع .
- المبلغ المتبقى .

---

(1) : القانون 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية .

بيان المؤسسة : ....

السنة المالية : ....

بطاقة التسديدات

بيان المؤسسة : ....

السنة المالية : ....

رقم سند التحصيل : ....

اللقب : ....

الإسم : ....

الوظيفة : ....

العنوان : ....

المبلغ المطالب به : ....

سبب المطالبة : ....

الفترة المعنية بالمطالبة : ....

المبالغ المسددة

عدد الدفعات	المبلغ المسدد	طريقة التسديد (1)	رقم القسيمة	التاريخ	المبلغ المتبقى

(1) : نقدا – صك بريدي – صك بنكي

وعن طريق هذه البطاقة ، يتمكن المحاسب العمومي ، وكل المعنيين بالأمر ، من التعرف على وضعية كل مدين ، مما يسمح بإتخاذ الإجراءات اللازمة في الأوقات المناسبة .

وعند نهاية السنة المالية ، يستعين المحاسب العمومي بهذه البطاقات لوضع قائمة تفصيلية بأسماء المدينين مع تحديد مبلغ الدين الواجب على كل واحد منهم .

ملاحظة هامة جدا :

لا يسمح للمحاسب العمومي بإستعمال :

- الدفتر اليومي المكتبي .
- دفتر القسائم .
- سجل الإيرادات .
- سجل النفقات .

إلا بعد ترقيم أوراقها وتوقيعها من قبل الآمر بالصرف .

المطلب الثاني : دفاتر وبطاقات الآمر بالصرف

1 - بطاقة متابعة الطلبيات :

وتفتح لكل حساب من حسابات نفقات الميزانية ، وتحمل هذه البطاقة المعلومات التالية :

- إسم المؤسسة .
- السنة المالية .
- رقم الحساب .
- بيان الحساب .
- الإعتماد المفتوح (مع الأخذ بعين الإعتبار كل التغييرات) .

فقبل تقديم الطلبية إلى المورد لابد من تسجيلها على هذه البطاقة ، وذلك بتسجيل رقمها ومبلغها وتاريخها ، إضافة إلى إسم المورد ثم القيام بطرح مبلغ الطلبية من الرصيد السابق للحصول على الرصيد الجديد .

وتسمح هذه البطاقة من التأكد من توفر الإعتماد الكافي لتغطية الطلبية مع تخصيص المبلغ الذي سيتم دفعه إلى المورد بعد تلبيتها ، كما تسمح بمتابعة وضعية الطلبيات حتى تأخذ كل القرارات المتعلقة بها في حينها وفي إطار القانون .

2 - بطاقة متابعة النفقات :

وتفتح لكل حساب مثلها مثل بطاقة متابعة الطلبيات ، فهما يحملان نفس المعلومات ، إلا أنها تكون خاصة بحوالات الدفع التي يصدرها الآمر بالصرف ،إذ أنه وقبل تسليمها إلى المراقب المالي لابد من تسجيلها على هذه البطاقة وذلك بتسجيل رقم الحوالة (1) وإسم المستفيد منها ومبلغها وتاريخها (2).

ويتم الحصول على الرصيد الجديد للحساب بطرح مبلغ الحوالة من الرصيد السابق .

وتسمح هذه البطاقة للآمر بالصرف من التأكد من توفر الإعتماد الكافي والذي يسمح للمحاسب العمومي بتسديد النفقة ، كما تسمح بمعرفة نسبة إستهلاك الإعتماد المفتوح للحساب والتي تساعد الآمر بالصرف على إتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب .

3 - سجل النفقات :

ويشبه إلى حد بعيد سجل النفقات المستعمل من طرف المحاسب العمومي إلا أنه لا يحتوي على الجانب الخاص بالحسابات الخارجة عن إطار الميزانية ، كما أن أرقام حوالات الدفع المسجلة عليه هي الأرقام الخاصة بالآمر بالصرف .

ويسمح هذا السجل للآمر بالصرف بمعرفة المبالغ التي أمر بصرفها والخاصة بكل حساب ومتابعتها إلى حين تسديدها من طرف المحاسب العمومي .

4 - بطاقة المورد :

تفتح لكل مورد تتعامل معه المؤسسة ، بطاقة المورد ، وذلك على مستوى الآمر بالصرف ، وتسجل عليها المعلومات التالية :

---

(1) : الرقم التسلسلي الخاص بالآمر بالصرف ، بناءا على سجل النفقات الذي يمسكه هذا الأخير .

(2) : تاريخ تسجيلها على سجل النفقات ، وتوقيعها من طرف الآمر بالصرف .

- إسم المؤسسة .

- السنة المالية .

- بيان المورد (الإسم والعنوان ورقم السجل التجاري ورقم الهاتف ورقم الحساب البريدي) .

وعند إصدار حوالة الدفع وبناءا على إسم المستفيد ، يمكن تحديد بطاقة المورد ، فتسحب ويسجل عليها : رقم الحوالة ورقم الفاتورة وتاريخها ومبلغها وكذلك الرقم المرجعي للطلبية .

وتسمح هذه البطاقة بمعرفة حجم تعامل المؤسسة مع كل مورد ، لتحديد أهميته بالنسبة لها ، كما تسمح للآمر بالصرف بعدم تجاوز سقف النفقات المسموح به لفائدة كل مورد ، إذ أن قانون الصفقات العمومية لا يسمح بأن يتجاوز إجمالي النفقات المسددة من قبل المؤسسة لفائدة المورد الواحد مبلغ 000 000 2 دج [1] خلال السنة المالية الواحدة ، وفي حالة تجاوز هذا السقف لابد من إبرام صفقة عمومية وفق الشروط القانونية بين المؤسسة والمورد .

5 - سجل الجرد [2] :

وهو سجل مرقم ، تسجل عليه كل ممتلكات المؤسسة من تجهيزات ولوازم لا تستهلك في حينها ، مثل السيارات والأجهزة الإلكترونية وتجهيزات المكتب من مكاتب وكراسي وخزائن وغيرها ، حيث يعطي لكل من هذه الممتلكات مرجعا خاصا بها . يسجل عليها بطريقة لا تسمح بإختفائه بسهولة ، كما يسجل هذا المرجع على سجل الجرد للمؤسسة .

(1) : بناءا على المادة التاسعة من المرسوم التنفيذي رقم 91 - 320 المؤرخ في 14 سبتمبر 1991 المعدل للمرسوم 82 - 145 المؤرخ في 10 أفريل 1982 والمتعلق بتنظيم صفقات المتعامل العمومي .

(2) : بناءا على التعليمة الرئاسية رقم 19 المؤرخة في 27 جانفي 1982 وكذلك قرار وزارة المالية المؤرخ في

6 - دفتر سندات التحصيل :

وهو دفتر تسجل عليه كل سندات التحصيل التي يصدرها الآمر بالصرف ، وذلك بتسجيل المعلومات التالية :

- رقم سند التحصيل وتاريخ إصداره .
- السنة المالية .
- إسم ولقب المدين وعنوانه الشخصي .
- مبلغ الدين .

ملاحظة :

سند التحصيل يشتمل على المعلومات التالية :

- الرقم التسلسلي للسند .
- إسم ولقب المدين وعنوانه الشخصي .
- مبلغ الدين (بالأرقام وكذلك بلسان القلم) .
- مصدر الدين (أسباب ظهوره) .
- تاريخ إصدار السند .
- إمضاء الآمر بالصرف .

ترسل سندات التحصيل إلى المحاسب العمومي للتكفل بها ، وإتخاذ كل الإجراءات القانونية والإدارية ، في حينها ، لتحصيل مبلغ الدين .

بطاقة متابعة الطلبيات

بيان المؤسسة :
السنة المالية :
الإعتماد المفتوح :
الإعتماد المفتوح بعد التعديل :

الحساب
الباب : .... المادة : .... الفقرة : ......
البيان : ....

الطلبية			المورد	الفاتورة			الرصيد الجديد
الرقم	التاريخ	المبلغ		الرقم	التاريخ	المبلغ	

بطاقة المورد

البيان (إسم الشهرة) : ....

العنوان : ....

رقم السجل التجاري : ....

رقم الهاتف : ....

رقم الحساب البريدي أو البنكي : ....

رقم الطلبية	الفاتورة			الأمر بالصرف		الدفع		الملاحظات
	الرقم	التاريخ	المبلغ	رقم الحوالة	التاريخ	رقم الحوالة	التاريخ	

المطلب الثالث : دفاتر وكيل الصرف :

1 - دفتر حساب الخزينة :

ويحتوي على جانبين : الجانب الأول ، جانب المدفوعات ، وتسجل فيه البضائع التي تم دفعها لفائدة حساب وكيل الصرف ، مع تحديد مصادرها . أما الجانب الثاني ، فهو جانب المسحوبات ، وتسجل فيه المبالغ المسحوبة منه ، مع تحديد رقم الصك وهوية الساحب لكل مبلغ .

ويسمح هذا الدفتر لوكيل الصرف بمتابعة حركة أموال حساب الخزينة الموضوع تحت تصرفه ، والذي يعتبر هو المسؤول الأول عليه .

2 - دفتر متابعة النفقات :

وتسجل عليه كل النفقات التي تم تسديدها نقدا من طرف وكيل الصرف ، بحيث تسجل كل نفقة على عمود الحساب الخاص بها ، حسب طبيعتها ، مما يسمح لوكيل الصرف بتحديد إجمالي النفقات الخاصة بكل حساب حتى لا يتجاوز السقف المحدد له قانونا ، والذي يتمثل في نسبة 25 ٪ من الإعتماد المفتوح لكل حساب .

ملاحظة :

أما المراقب المالي فيمسك بطاقة متابعة النفقات وهي مشابهة تماما لتلك التي يمسكها الآمر بالصرف ، وهي تساعد المراقب المالي على التأكد بنفسه من عدم تجاوز الآمر بالصرف للإعتمادات المفتوحة في إطار ميزانية المؤسسة .

حيث أن المراقب المالي لا يضع تأشيرته إلا بعد مراجعة البطاقة المتعلقة بموضوع النفقة والتأكد من توفر الإعتماد الكافي والذي يسمح للمحاسب العمومي بتسديد .

أما إذا كان رصيد البطاقة لا يسمح بتغطية إجمالي مبلغ حوا[illegible] فإن المراقب المالي يعيد حوالة الدفع إلى الآمر بالصرف مع تسجيل[illegible] مرفوضة لعدم توفر الإعتماد الكافي " .

الفصل الثاني

الميزانية في إطار المحاسبة العمومية

المبحث الأول

تعريف الميزانية ومبادئها وخصائصها وطبيعتها والحسابات الخارجة عن إطارها

المطلب الأول : تعريف الميزانية :

إن المادة الثالثة من القانون 90 – 21 [1] تنص على أن الميزانية ، " هي الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والإستثمار ، ومنها نفقات التجهيز العمومي والنفقات بالرأسمال ، وترخص بها " . وتعتبر الميزانية الإطار الوحيد الذي يسمح ، لأعوان التنفيذ بالتحرك فيه ، أثناء أداء مهامهم ، فاي إيراد أو نفقة ، خارج إطار الميزانية ، هو مخالفة يعاقب عليها القانون .

المطلب الثاني : مبادىء الميزانية :

ترتكز الميزانية على خمسة مبادىء أساسية هي :

1 – مبدأ السنوية :

ونقصد به أن الميزانية سنوية ، وتتعلق بسنة مدنية بدايتها يوم 1 جانفي ونهايتها يوم 31 ديسمبر من نفس السنة ونطلق عليها إسم السنة المالية .

2 – مبدأ الشمولية :

ونقصد به أن تشمل ميزانية المؤسسة ، جميع إيراداتها وجميع نفقاتها دون أي إنقاص أو إقتطاع أو إغفال ، ويعني ذلك أن يذكر في المؤسسة ، كل إيراداتها أيا كان مصدرها ، وكل نفقات

---

(1) : القانون 90 – 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة ال

إتجاهها أو نوعها أو حجمها ، وعليه فلابد أن تقيد في دفاتر الإيرادات كل الأموال التي تقبض لحساب المؤسسة ، مهما كان مصدرها ، وأن تقيد في دفاتر النفقات كل الأموال التي تصرف من حساب المؤسسة مهما كانت الغاية من إنفاقها ومهما كانت مبالغها .

3 – مبدأ التخصيص :

إن الميزانية لا تكون على شكل مبلغ إجمالي لجميع النفقات والإيرادات ، بل هي مقسمة إلى قائمتين ، الأولى خاصة بالإيرادات والثانية بالنفقات ، وكل واحدة منها تكون مقسمة إلى أبواب وكل باب إلى مواد وكل مادة إلى فقرات وهكذا ... ، ويكون ذلك حسب طبيعة الإيرادات أو النفقات ، ومدى تقاربها من بعضها البعض .

4 – مبدأ عدم الربط بين إيراد ونفقة :

إن كل الإيرادات تعتبر إيرادات الدولة ، وكذلك النفقات ، وذلك بناءا على قانون المالية ، وعليه فلا يسمح لأعوان التنفيذ أبدا بتوجيه إيرادات معينة إلى تسديد نفقات معينة ، أو تخصيص إيرادات معينة لإنفاقها على نفقات معينة ، فكل الإيرادات لابد وأن تدخل إلى خزينة الدولة ، ولا تصرف كل النفقات إلا منها .

5 – مبدأ الموازنة :

ويعني أن يكون مجموع النفقات مساويا لمجموع الإيرادات ، إذ لا يعقل أن نضع نفقات دون أن تكون مغطاة بغطاء مالي كافي ، ونشير هنا إلى عدم ضرورة تغطية نفقات المؤسسة بإيراداتها الخاصة ، بل أن الأغلبية المطلقة من المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي تعتمد في تسيير شؤونها على الدعم الذي تقدمه لها الدولة ، والذي يسجل في جانب الإيرادات من ميزانية المؤسسة ، تحت عنوان " مساهمة الدولة " .

المطلب الثالث : خصائص الميزانية :

تتميز الميزانية بأربعة خصائص هي :

1 - أنها وثيقة محاسبية :

ونقصد بذلك أن الميزانية تخضع للشكليات المحاسبية التي يفرضها نظام المحاسبة العمومية على كل المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي ، والتي تعتمد في مسك محاسبتها على تقسيم الميزانية إلى جانبين ، أولهما خاص بالإيرادات وثانيها خاص بالنفقات ، وكل جانب مقسم إلى فصول ، وكل فصل إلى أبواب وكل باب إلى مواد وكل مادة إلى فقرات .

2 - أنها وثيقة تقديرية :

حتى ولو أعتمد ، أثناء وضع الميزانية على عناصر موضوعية ، إلا أنها تبقى متميزة بعدم اليقين ، لأنها مجرد أرقام تقديرية تستوجب التنفيذ للتأكيد من مدى دقتها ، ويرجع سبب ذلك للمتغيرات الخارجية المتعددة والتي لها تأثيرها المباشر على عناصر الميزانية .

3 - أنها مساعدة على إتخاذ القرارات :

نظرا لطبيعة ومميزات المعلومات التي تتضمنها الميزانية ، والتي تسمح بالتعبير عن كل الإمكانات المتاحة بطريقة مبسطة ومعبرة وسهلة التحليل ، فإن مسؤولي المؤسسات يعتمدون في إتخاذ قراراتهم ، بصفة أساسية على معطيات الميزانية .

4 - أنها قاعدة لمراقبة الأداء :

إن الميزانية وبصفتها تعبر بشكل أو بآخر على برنامج عمل ونشاط المؤسسة ، لفترة زمنية محددة ، فإنها تؤخذ كمرجع أساسي لقياس حجم ونسبة ما تم إنجازه من البرنامج المسطر خلال الفترة المعينة ، وذلك عن طريق المقارنة بين ما كان مقررا تحقيقه من جهة ، وما تحقق فعلا من جهة أخرى .

المطلب الرابع : طبيعة الميزانية :

ونعني بذلك ، هل أن الميزانية ، مقررة لتنفيذ برنامج ما ، أم أنها جاءت لتعديل أو لتقديم إضافات لميزانية مقررة من قبل .

1 - الميزانية المقررة :

وتتمثل في مجموع الجداول المحاسبية التقديرية التي تظهر الآثار المالية للنشاطات والقرارات المترقبة من قبل المؤسسة . وتوضع الميزانية بغرض مساعدة المسؤول على إتخاذ القرارات المتناسبة مع أهداف المؤسسة والسماح له بمراقبة النتائج التي حققها بواسطة مقارنتها بالأهداف المسطرة .

2 - الميزانية المعدلة والميزانية الإضافية :

عند تنفيذ الميزانية المقررة قد يلاحظ مسؤولي المؤسسة بأن المعطيات الجوهرية التي تم على أساسها تحديد الإعتمادات المالية ، قد حدثت عليها تغيرات جذرية ، نظرا لطول المدة الزمنية التي فصلت بين الفترة التي تمت فيها المصادقة على مشروع الميزانية من قبل مجلس إدارة المؤسسة ، والفترة التي تمت فيها عملية إقرار ميزانية المؤسسة ، فإن المؤسسة عادة ما تلجأ إلى إجراء تعديلات على ميزانيتها أو طلب ميزانية إضافية ، وفي كلتا الحالتين لابد من إتباع نفس الخطوات المتبعة أثناء تحضير الميزانية ، على أن تكون الخطوات أسرع في هذه الحالة لكون الحسابات المعنية بهذه العملية يكون عددها محدودا نسبيا . إن الميزانية المقررة ضمن ميزانية الدولة ، والمصادق عليها في إطار قانون المالية . لا يمكن تعديلها أو إضافة أي شيء لها إلا في إطار قانون المالية التكميلي أو المعدل ، والذي يصادق عليه من طرف المجلس الشعبي الوطني خلال الثلاثي الثالث من السنة المالية .

ملاحظة : إن تحويل الإعتمادات من مادة إلى مادة (داخل نفس الباب) يخضع لموافقة الوزارة الوصية ، أما من باب إلى باب فيخضع لموافقة كل من الوزارة الوصية وكذلك وزارة الإقتصاد

المطلب الخامس : الحسابات الخارجة عن إطار الميزانية :

هي حسابات خاصة بالتدفقات المالية التي ترد على المؤسسة دون أن يكون لهذه التدفقات أية علاقة بالحسابات المفتوحة في إطار الميزانية ، وعليه فإن هذه التدفقات لا تعتبر إيرادات ، ولأسباب تقنية وأمنية محاسبية ، يجب على المحاسب العمومي في مثل هذه الحالات أن يسجلها على دفتر القسائم ثم على سجل الإيرادات ، حيث يخصص لها جانبا يسمى " جانب الحسابات الخارجة عن إطار الميزانية " ، ثم على دفتر الحساب البريدي أو دفتر حساب الخزينة [1] وأخيرا على دفتر الحسابات الخارجة عن إطار الميزانية (جانب المقبوضات)

أما تسوية وضعية هذه التدفقات ، فهي من مهام المحاسب العمومي والذي يقوم بها بعد إتخاذه لكل الإجراءات القانونية والإدارية والمحاسبية الازمة وذلك حسب طبيعة التدفق المالي ، وتتم عملية التسوية هذه ، بإصدار حوالة دفع من قبل المحاسب العمومي مرفوقة [2] بجدول توضيحي ، تسجل عليه كل المعلومات الخاصة بمصدر المبلغ ومراجع الوثائق المثبتة له ، ثم بعد ذلك تسجل على دفتر اليومية ثم على سجل النفقات (جانب الحسابات الخارجة عن إطار الميزانية) ، ثم على دفتر الحسابات الخارجة عن إطار الميزانية (جانب المدفوعات) ، وأخيرا يحرر الصك الذي يسجل على دفتر الحساب البريدي قبل أن يرسل إلى مصلحة الصكوك البريدية ، والتي تقوم بتحويل المبلغ من حساب المؤسسة إلى فائدة حساب المستفيد .

ملاحظة :

إن مسك محاسبة الحسابات الخارجة عن إطار الميزانية يكون من قبل المحاسب العمومي فقط ، والذي يعتبر المسؤول الأول والوحيد عليها ، حيث أن عملية التسوية لا تتطلب أي إلتزام ولا تصفية ولا حتى أمرا بالدفع من قبل الآمر بالصرف وذلك بإعتبار أن عملية التسوية هذه والتي يقوم بها المحاسب العمومي ، ليست نفقة عمومية .

---

(1) :إذا كان التدفق عن طريق الحساب الجاري البريدي ، تسجل على الأول ، وإذا كان عن طريق حساب الخزينة ، تسجل على الثاني .

(2) :لا يسمح للمحاسب العمومي بإصدار حوالات الدفع ، إلا في حالة تسوية الحسابات الخارجة عن إطار الميزانية .

المبحث الثاني

مراحل تحضير وإعداد وإقرار الميزانية

المطلب الأول : مراحل التحضير :

يتم تحضير ميزانية المؤسسة من المؤسسة ذاتها ، والتي يجب عليها أن تضع تصورا شاملا لنشاطها المستقبلي وخاصة ، السنة المالية المقبلة ، إذ أنه لا يمكن أن تعتمد أية ميزانية لأية مؤسسة كانت ، دون أن تكون لها نظرة مستقبلية وخطة واضحة لبلوغ الأهداف المسطرة ، وفق خطة عمل مدروسة مع الأخذ بعين الإعتبار كل العوائق التي يمكن أن تواجهها، هذا من جهة ، وكذلك الحوافز التي قد تساعدها ، من جهة أخرى ، وهذا التصور المستقبلي يسمح لها بتجاوز العقبات بأقل خسارة ممكنة ، مع الإستغلال الأمثل للحوافز ، وذلك من خلال وضع ميزانية موضوعية ومرنة مما يسمح لها بالتأقلم مع الواقع المستقبلي للمؤسسة ومتطلباته .

المطلب الثاني : مرحلة الإعداد :

وفي هذه المرحلة تسمى الميزانية بالميزانية التمهيدية ، والتي تمر بعدة مستويات :

1 - على مستوى المؤسسة :

حيث تبدأ عملية إعداد مشروع ميزانية المؤسسة والمتعلقة بالسنة (ن+ 1) على مستوى المؤسسة وذلك إبتداءا من الثلاثي الثاني من السنة (ن) ، وهذا بجمع كل المعلومات المتعلقة بالمؤسسة وتحليلها بمساعدة جميع الإطارات [1] ومع مقارنتها بميزانية السنة (ن - 1) ، دون أن ننسى الأخذ بعين الإعتبار كل المتغيرات التي حدثت بين الفقرة الممتدة من السنة (ن - 1) والسنة الحالية (ن) هذا من جهة ، والتغيرات الممكن أو المنتظر أن تحدث بين هذه السنة (ن) والسنة القادمة (ن + 1) ، ومما سبق ذكره يمكن تحديد مكونات وعناصر الميزانية للسنة (ن + 1) والتي ما هي في الحقيقة إلا مشروعا يحتاج في تدعيمه إلى تقرير على

---

(1) : مراكز القرار .

شكل " عرض الأسباب " وهو تقرير تبريري يوضح بالتدقيق المبررات التي حددت بواسطتها المبالغ المذكورة في مشروع الميزانية ، وبقدر ما تكون هذه المبررات موضوعية ، بقدر ما يكون مشروع الميزانية مدعما أكثر ، مما يزيد من نسبة إحتمال الموافقة عليه هو وارد ، أو إجراء بعض التعديلات الطفيفة عليه فقط ، من قبل الجهات المعنية ، وبعد وضع اللمسات الأخيرة على مشروع الميزانية وكذلك التقرير التبريري المرافق له ، يتم عقد إجتماع مجلس المؤسسة للموافقة عليه ، قبل إمضائه من قبل رئيس أو مدير المؤسسة بصفته الآمر بالصرف ، ثم إرساله إلى الوزارة الوصية خلال نفس الثلاثي على شكل ميزانية تمهيدية .

2 - على مستوى الوزارة الوصية :

تقوم الوزارة الوصية بجمع كل الميزانيات التمهيدية للمؤسسات التابعة لها ، وتقوم بدراستها على أساس التقارير التبريرية المرافقة لها ومدى مصداقيتها ومواكبتها وتطابقها مع توجيهات وتعليمات وخطة العمل الموضوعة من قبل الوزارة الوصية ، في إطار البرنامج المسطر والهادف إلى تحقيق غايات محددة وفق جدول زمني معين ، وإنطلاقا مما سبق ذكره ، وبعد إضافة محتوى الميزانية التمهيدية للإدارة المركزية ، تقوم الوزارة بإعداد الميزانية التمهيدية للوزارة ككل مع تدعيمه بتقرير تبريري شامل ، وبعد التوقيع عليهما من قبل الوزير ، يتم تقديمهما إلى وزارة الإقتصاد بصفتها ممثلة للحكومة في المجال الإقتصادي ، وذلك خلال الفترة الممتدة بين نهاية الثلاثي الثاني وبداية الثلاثي الثالث من السنة(ن) .

3 - على مستوى وزارة الإقتصاد :

تتلقى وزارة الإقتصاد كل الميزانيات التمهيدية والتقارير المرفقة بها لجميع الوزارات والهيئات العليا الأخرى ، وتضيف لها الميزانية التمهيدية والتقرير التبريري المتعلقين بها ، ثم تقوم بدراسة معمقة

للوثائق المذكورة بواسطة الإختصاصيين والخبراء ، وذلك في ظل السياسة العامة للدولة وأولوياتها ، وكذلك وضعياتها المالية على الساحة الدولية والوطنية ، مع محاولة خلق التوازن المالي للدولة ، ثم يعد هؤلاء الإختصاصيين والخبراء ما يسمى بمشروع قانون المالية للسنة (ن+1) ، ويقدم هذا الأخير من قبل وزير الإقتصاد إلى رئيس الحكومة .

4 – على مستوى الحكومة :

يقوم رئيس الحكومة بإستلام مشروع قانون المالية ، ويدرسه ، فإن رآه جاهزا من الناحيتين الضمنية والشكلية ، يسلم نسخا منه لأعضاء حكومته إستعدادا لمناقشته والمصادقة عليه ، ثم يتم إستدعاء أعضاء الحكومة للإجتماع في جلسة خاصة بالمناقشة والمصادقة على هذا المشروع .

وبعد المصادقة يعرض رئيس الحكومة مشروع قانون المالية على المجلس الشعبي الوطني ، للمصادقة عليه ، ويكون ذلك خلال الفترة الممتدة من نهاية الثلاثي الثالث إلى غاية بداية الثلاثي الرابع من السنة (ن) .

5 – على مستوى المجلس الشعبي الوطني :

بعد إستلامه لمشروع قانون المالية يقوم رئيس المجلس الشعبي الوطني بدوره بتسليمه إلى اللجنة المختصة ، لتقوم بدراسته وتقديم رأيها فيه ضمن تقرير مفصل حوله . مع تقديم إقتراحاتها ، وذلك قبل إنعقاد دورة الخريف ، ومع بداية هذه الدورة يعرض مشروع قانون المالية بالموازاة مع تقرير اللجنة ، على نوابل الأمة ، بحضور أعضاء الحكومة ويفتح الباب لإستقبال تدخلات النواب والإستماع لآراءهم وإستفساراتهم ، وبعد ذلك يسمح للحكومة بالدفاع عن مشروعها ، وتقديم التوضيحات اللازمة والتي كانت موضوع إستفسارات من قبل النواب .

وفي الختام تجري عملية التصويت والتي قد تسفر عن إحدى النتيجتين التاليتين :

- المصادقة على المشروع .

- عدم المصادقة على المشروع ، إلى حين تعديل بعض بنوده أو إلى حين إجراء تغييرات جذرية عليه .

ومهما يكن من أمر فإن المصادقة على مشروع قانون المالية من قبل المجلس الشعبي الوطني ، الهيئة التشريعية العليا في الدولة ، والتي غالبا ما تكون في أواخر السنة (ن) ، تعني الإنتقال من مرحلة الإعداد إلى مرحلة الإقرار ، فيتحول من مشروع قانون للمالية إلى قانون المالية المقرر للسنة (ن+1) ، ويصبح تنفيذه وتطبيقه واجبين على الأجهزة التنفيذية للدولة وذلك إبتداءا من تاريخ نشره على صفحات الجريدة الرسمية .

المطلب الثالث : مرحلة الإقرار :

1 - على مستوى الرئاسة :

بعد المصادقة على قانون المالية من قبل نواب الأمة ، يوقع رئيس الجمهورية على هذا القانون بحضور أعضاء الحكومة وممثلي المجلس الشعبي الوطني ، وكذلك الموظفين السامين في الدولة .

2 - على مستوى وزارة الإقتصاد :

مباشرة وبعد نشر القانون على صفحات الجريدة الرسمية ، حيث يصبح ساري المفعول ، تقوم وزارة الإقتصاد وبإسم الحكومة ، بتخصيص الإعتمادات المالية الخاصة بالوزارات وكذلك الهيآت العليا الأخرى للدولة ، وذلك في إطار تنفيذ ميزانية الدولة ، والتي ينص عليها قانون المالية ، ويتم إشعار وتسليم الميزانيات المقررة إلى هذه الوزارات والهيئات في أواخر شهر جانفي أو بداية شهر فيفري .

3 – على مستوى الوزارة الوصية :

عند إستلامها لميزانيتها المقررة تقوم الوزارة الوصية بتقسيم الإعتمادات المفتوحة على المؤسسات التابعة لها ، وذلك إعتمادا على إحتياجات هذه الأخيرة ، والمتمثلة في مشاريعها الميزانية التي تم إستلامها أثناء فترة الإعداد ، هذا من جهة ، ومن جهة أخرى وأساسية تقوم على الإعتمادات المفتوحة والمخصصة للوزارة ككل . وبذلك يتم وضع ميزانية مقررة خاصة بكل مؤسسة ، وغالبا ما تكون مخصصات الإعتمادات المفتوحة أقل مما تم طلبه ضمن مشروع الميزانية للمؤسسة ، وبعد ذلك يتم التوقيع على هذه الميزانيات المقررة من قبل الوزير ، ثم تبليغها إلى المؤسسات المعنية خلال شهر مارس من السنة (ن+1) ، كما يتم إشعار وزارة الإقتصاد بذلك .

4 – على مستوى المؤسسة :

في شهر مارس وعند إستلامها لميزانيتها المقررة ، يبدأ أعوان التنفيذ في نشاطهم ، بعد إعتماد الميزانية من قبل المراقب المالي ، ولكن هذا لا يعني بأن المؤسسة تتوقف تماما عن النشاطات المالية خلال الثلاثي الأول (قبل إستلام الميزانية المقررة) ، بل أن هذه النشاطات تكون محدودة نوعا ما ذلك أن المادة 69 من القانون 84 – 17 [1] تنص على التالي:

" في حالة ما إذا كان تاريخ المصادقة على قانون المالية لا يسمح بتطبيق إجراءاته بتاريخ أول جانفي من السنة المالية المعينة فإن إيرادات ونفقات الميزانية العامة للدولة ، يواصل وبصفة مؤقتة تنفيذهما وفق الشروط التالية :

– بالنسبة للإيرادات وفق شروط ونسب وأشكال التحصيل السارية المفعول ، وبتطبيق قانون المالية السابق .

– بالنسبة لنفقات التسيير ، في حدود نسبة 1 / 12 شهريا ، وخلال مدة ثلاثة أشهر ، وذلك من مبالغ الإعتمادات المفتوحة ضمن ميزانية السنة المالية السابقة .

---

(1) : القانون التنظيمي رقم 84 – 17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 والمتعلق بقوانين المالية .

المبحث الثالث

تنفيذ الميزانية ودور الأعوان فيه

المطلب الأول : تنفيذ الميزانية :

تنص المادة الأولى من القانون 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية على التالي : " يحدد هذا القانون الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري . كما يحدد هذا القانون إلتزامات الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين . وكذا مسؤولياتهم ، وتطبق هذه الأحكام كذلك على تنفيذ وتحقيق الإيرادات والنفقات العمومية وعمليات الخزينة وكذا نظام محاسبتها " .

أما المادة 14 من نفس القانون فتنص على التالي : " يتوالى الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون تنفيذ الميزانيات والعمليات المالية المشار إليها في المادة الأولى أعلاه ، وفق الشروط المحددة في القانون رقم 84 - 17 المؤرخ في 7 جويلية 1984 ، المتعلق بقانون المالية المعدل ، وفي هذا القانون والنصوص المتخذة لتطبيقه . كما تخضع لهذه الأحكام الميزانيات والعمليات المالية للمجلس الشعبي الوطني والجماعات الإقليمية كلما لا ينص التشريع الساري عليها على خلاف ذلك " .

وبناءا على ما سبق ذكره ، فإن عملية تنفيذ الميزانية تتمثل في جانبين ، الأول إداري ويتكفل بتنفيذه الآمر بالصرف ، أما الثاني ، فهو محاسبي ويتكفل به المحاسب العمومي .

فبالنسبة للإيرادات ، يمثل الجانب الإداري في مرحلتي الإثبات والتصفية والجانب المحاسبي في مرحلة التحصيل .

أما بالنسبة للنفقات ، فيتمثل جانبها الإداري في مراحل ، الإلتزام والتصفية والأمر بالدفع ، وجانبها المحاسبي في مرحلة الدفع .

1 - تنفيذ الإيرادات العمومية :

أ - الإثبات :

" يعد الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي " [1] ويقوم من خلالها الآمر بالصرف بإعطاء الإيراد صبغته الشرعية وذلك بإدراجه في بنود الميزانية مع وضع وتحديد مبرراته القانونية التي يرتكز عليها .

ب - التصفية :

يقوم بعملية التصفية الآمر بالصرف ، إعتمادا على شرعية وطبيعة الإيراد ومبرراته القانونية ، لتحديد المبلغ الصحيح للدين العمومي الواجب دفعه من طرف المدين لفائدة المؤسسة ، وتتطلب هذه المرحلة بالذات نوعا من الدقة من طرف الآمر بالصرف حتى لا يكون هناك أي إغفال أو خطأ في تقدير المبلغ سواء بالزيادة أو بالنقصان ، ذلك أن أي إغفال أو خطأ تنجر عنه عواقب وخيمة خاصة إذا أخذنا بعين الإعتبار ، الإعتبارات التالية :

- أن كل المبالغ المحصلة والمسجلة ضمن إيرادات السنة المالية ، لا يمكن إسترجاعها وإعادتها لأصحابها .

- لا يجوز التخلي عن الحقوق والديون العمومية وعن كل تخفيض مجاني لهذه الديون إلا بمقتضى أحكام قوانين المالية أو قوانين تصدر في مجال الجباية وأملاك الدولة " [2] .

- إذا لم تقم المؤسسة بعملية مطالبة المدين بدفع المبلغ المستحق عليه في المدة الزمنية المحددة في المادة 316 من القانون المدني[3] فإنها ستضيع حقها في هذا المبلغ إلى الأبد .

---

(1) : المادة 16 من القانون 90 – 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

(2) : المادة 66 من نفس القانون السابق .

(3) : بناءا على المادة 316 من الأمر رقم 75 – 58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتعلق بالقانون المدني .

جـ : التحصيل :

إن عملية التحصيل التي يقوم بها المحاسب العمومي تختلف بإختلاف طبيعة الإيراد :

- فإعانات الدولة (مساهمتها في الميزانية) تحصل بصفة آلية وطبيعية بإعتبار أن بنود الميزانية هي التي تحدد طبيعتها ومبالغها ، وعادة ما تحصل على شكل دفعات (حوالي أربعة دفعات) .

- إيرادات متعاقد عليها ، أو مبالغ منصوص عليها قانونا ، فهذه الإيرادات يحصلها المحاسب العمومي بناءا على العقود المستلمة من قبل الآمر بالصرف وتنفيذا لبنودها ، أما المبالغ المنصوص عليها قانونا ، فتحصل بناءا على نص القانون وتنفيذا لمحتوياته .

- الإيرادات الشرعية والتي مبالغها غير محددة قانونا ، فيتم تحصيلها بناءا على سندات التحصيل التي يستلمها المحاسب العمومي من الآمر بالصرف ، وذلك بعد التأكد من صحتها القانونية والمحاسبية .

2 - تنفيذ النفقات العمومية :

أ : الإلتزام (التعهد) :

هو همزة الوصل الشرعية بين المؤسسة بصفتها شخصية معنوية من جهة ، وبين غيرها من المتعاملين من جهة أخرى ، فالمؤسسة إذا ما طلبت خدمات أو بضاعة ، لابد لها من أن تقدم المقابل لهذه الخدمات أو لهذه البضاعة ، وأول خطوة لتنفيذ النفقة العمومية بين المؤسسة والمورد تكون عن طريق تقديم طلبية إلى المورد تحتوي على المعلومات التالية :

- الرقم المرجعي للطلبية .

- بيان المؤسسة (الإسم والعنوان ورقم الهاتف ، إلخ ...) .

- بيان المورد

- نوعية البضاعة ومواصفاتها .

- الكمية المطلوبة ..

- المبلغ (التفصيلي والإجمالي) .

- المخصص المالي (الباب والمادة والفقرة المخصصة لطبيعة النفقة) .

- التاريخ الأقصى للإستلام .

- تاريخ إصدار الطلبية .

- توقيع الأمر بالصرف .

وعلى الأمر بالصرف قبل توقيعه على هذه الطلبية أن يتأكد من :

- توفر المبلغ اللازم للدفع وفق الباب والمادة والفقرة والمخصص في الميزانية .

- التأكد قدر الإمكان من حسن إختيار المورد من حيث نوعية البضاعة وتناسبها مع السعر .

- التأكد من الصحة القانونية للنفقة ، حتى لا تكون محل رفض من المراقب المالي أو المحاسب العمومي .

بعد تسليم الطلبية إلى المورد والذي يضع موافقته عليها ، بتوقيعه على النسخة الثانية لها ، والتي تعاد إلى الأمر بالصرف ، فإن على هذا الأخير ، تخصيص المبلغ المحدد في الطلبية ، وذلك بواسطة بطاقة الإلتزام ، حتى لا ينفق المبلغ في نفقات أخرى .

وبناءا على ما سبق ذكره ، فإن الإلتزام لا يمثل الإنفاق بل يعتبر ميلادا للنفقة فقط ، إذ أن للإلتزام جانبين :

- الجانب القانوني : ويتمثل في إلتزام المؤسسة تجاه المورد بدفع المبلغ المحدد ، عندما تتم عملية إستلام البضاعة ، ولا يحق للمؤسسة أن تفرض إستلام البضاعة إذا توفرت فيها النوعية والكمية المحددتين على الطلبية مع إحترام فترة التسليم .

- الجانب المحاسبي : ويتمثل في عملية تخصيص المبلغ ، إذ أن هذا الأخير ، يعتبر من حق المورد ، مباشرة بعد موافقته على الطلبية ، ولكنه (أي المبلغ) يبقى في حوزة المؤسسة إلى حين إستلام البضاعة .

ب :التصفية :

وتبدأ مباشرة عند إستلام البضاعة موضوع الطلبية ، وتتم عن طريق عملية المقارنة بين العناصر الثلاثة التالية :

النسخة الثالثة من الطلبية والفاتورة والبضاعة المستلمة للتأكد من مدى إحترام المورد لمحتوى الطلبية ، وذلك من خلال معاينة البضاعة من طرف الأمر بالصرف (أو الشخص المفوض للقيام بهذه العملية) لمعرفة مدى تطابق كميتها ومواصفاتها مع ما هو مسجل على الطلبية ، وكذلك على الفاتورة ، هذه الأخيرة التي لابد أن تحتوي على المعلومات التالية :

- الرقم المرجعي .
- بيان المورد (الإسم والعنوان ورقم الهاتف إلخ ...) .
- رقم السجل التجاري .
- بيان الزبون (المؤسسة) .
- الرقم المرجعي للطلبية .
- بيان البضاعة (نوعيتها وكميتها) .
- السعر (التفصيلي والإجمالي ، مع وجوب كتابة هذا الأخير بلسان القلم) .

- طريقة التسديد مع ذكر رقم الحساب ومكان فتحه .

- تاريخ إصدار الفاتورة .

- إمضاء صاحب المؤسسة أو ممثليه .

فإذا كانت المقارنة إيجابية ، يوقع الآمر بالصرف وصل إستلام البضاعة للمورد ، كما يتم وضع عبارة : " نشهد على إستلام البضاعة المطابقة لما هو مسجل على هذه الفاتورة " مع توقيع الآمر بالصرف وذلك على الفاتورة (الأصلي وباقي النسخ) .

وتتمثل التصفية في التأكد من الوقائع التي يرتكز عليها الدين العمومي، وبالتالي فهي عملية ميلاد الدين العمومي ، ذلك لأنه مباشرة بعد الإنتهاء منها ، تصبح المؤسسة مدينة للمورد ، ومطالبة بدفع المبلغ المسجل على الفاتورة .

جـ : الأمر بالدفع :

بعد إستلامه للبضاعة والفاتورة وكذلك النسخة الثالثة من الطلبية يقوم الآمر بالصرف بالإنطلاق في مرحلة الأمر بالدفع ، وذلك بدءا بتسجيل المراجع الخاصة بالفاتورة على بطاقة متابعة الإلتزامات (في الخانة الخاصة بالطلبية المتعلقة بالفاتورة) ، ثم تسجيل النفقة على بطاقة المورد [1] ، ثم بطاقة المتابعة الخاصة بالنفقة ثم دفتر النفقات ، وبعد ذلك يتم إصدار حوالة دفع [2] وتأخذ هذه الحوالة ، مرفوقة بالأوراق المحاسبية المثبتة للنفقة ، (فاتورة ، طلبية ، إلخ ...) إلى المراقب المالي ، للحصول على التأشيرة ، وبعد أن يتم وضع هذه الأخيرة على بطاقة الإلتزام [3] ، تعاد ثانية إلى الآمر بالصرف والذي بدوره ، يقوم بتسليمها إلى المحاسب العمومي ، على شكل أمر بالدفع لفائدة المورد من قبل المؤسسة الممثلة بمحاسبها العمومي .

---

(1) : أنظر النموذج على ص : 41 .

(2) : أنظر النموذج على ص : 61 .

(3) : أنظر النموذج على ص : 62 .

إن الأمر بالدفع يثبت الدين العمومي الناشيء عن عملية التصفية ، ومع ذلك فهو لا يملك القوة التنفيذية ، لأن تسليم حوالة الأمر بالدفع إلى المحاسب العمومي ، لا يعني بأن هذا الأخير سيقوم بدفع النفقة بصفة آلية .

د : الدفع :

بعد إستلام المحاسب العمومي ، حوالة الدفع المرفوقة بكل الوثائق المحاسبية المثبتة للنفقة ، من الآمر بالصرف ، وبناءا على المادة 36 من القانون 90 ـ 21 فإن على الأول التأكد من التالي :

- مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها .
- صفة الآمر بالصرف أو المفوض له .
- شرعية عملية تصفية النفقة .
- توفر الإعتماد المالي .
- أن الدين لم يسقط أجاله وأنه ليس محل معارضة .
- الطابع الإبرائي للدفع .
- أن الدين لم يسقط أجاله وأنه ليس محل معارضة .
- الطابع الإبرائي للدفع .
- تأشيرة المراقب المالي .
- الصحة القانونية للمكسب الإبرائي .

فإذا توافرت كل هذه الشروط ، يقوم المحاسب العمومي بتسجيل الحوالة على الدفتر اليومي المكتبي ثم سجل النفقات ثم بطاقة المتابعة الخاصة بموضوع النفقة ، ثم يقوم بتحرير الصك البريدي وإرساله إلى مصلحة الصكوك البريدية بعد تسجيله على دفتر الحساب البريدي ، وبذلك تكون عملية الدفع قد تمت على مستوى المحاسب العمومي ، إلا أنه لابد من

الإشارة إلى أن عملية الدفع الحقيقية لا تكون إلا بعد تحويل المبلغ من حساب المحاسب العمومي إلى فائدة حساب المورد ، مع إشعار الطرفين من قبل مصلحة الصكوك البريدية ، وبذلك تكون ذمة المؤسسة قد برئت من الدين ، فعملية الدفع هي التي تحرر المؤسسة من الديون العمومية .

أما إذا لاحظ المحاسب العمومي بأن هناك شرطا أو أكثر من الشروط المذكورة أعلاه لم يتحقق ، فما عليه إلا رفض دفع النفقة ، وذلك بإعادة الحوالة والوثائق المرفوقة بها إلى الآمر بالصرف مع توضيح سبب الرفض [1]. فإذا قام هذا الأخير بإصدار تسخير [1] وتسليمه إلى المحاسب العمومي (مع إرساله حوالة الدفع مرفوقة بالوثائق المثبتة من جديد) والذي يطلب من خلاله ومن هذا الأخير الإمتثال إلى الأمر بالدفع ، ودفع مبلغ النفقة رغم عدم توفر شرط من الشروط المذكورة . فإن على المحاسب العمومي أن يقوم بعملية الدفع مع إشعار المصالح المعنية بوزارة الإقتصاد وذلك في خلال مدة عشرة أيام إبتداءا من تاريخ تسجيل حوالة الدفع على الدفاتر المحاسبية الموجودة على مستوى مصلحته ، وبذلك يكون معفى من أية مسؤولية على أية مخالفة قد تنجر عن عملية الدفع هذه .

إلا أن المادة 48 من القانون 90 – 21 ، تؤكد على أن المحاسب العمومي لا يجب عليه الإمتثال لهذا التسخير في الحالات التالية :

- عدم توفر الإعتمادات المالية ماعدا بالنسبة للدولة .
- عدم توفر أموال الخزينة .
- إنعدام إثبات أداء الخدمة .
- طابع النفقة غير الإبرائي .
- إنعدام تأشيرة مراقبة النفقات الموظفة أو تأشيرة لجنة الصفقات المؤهلة إذا كان ذلك منصوصا عليه في التنظيم المعمول به . لأن التسخير في هذه الحالات ، لا معنى له وبالتالي فإن عملية الدفع تعتبر مخالفة لقانون المحاسبة العمومية ، والمحاسب العمومي يعتبر المسؤول الأول عليها .

---

(1) : تطبيقا لإجراءات المادتين 20 و 24 من المرسوم رقم 65 – 259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 ، المحدد لإلتزامات المحاسبين ومسؤولياتهم

(1) بيان المؤسسة	**حوالة دفع** السنة المالية	
سبب الدفع :		المبلغ : الباب : .... المادة : ....

المبلغ الإجمالي : ☐ المبلغ المطروح : .... المبلغ الصافي للدفع : ☐ مدير المؤسسة بـ : .... بتاريخ : .... الموافقة على تسديد المبلغ : .... المسير بـ : .... بتاريخ :	تعيين المدين : .... الوثائق المثبتة للنفقة : .... عدد المستندات : .... ☐

تسديد النفقة

للإستعمال في حالة الدفع نقدا تم إستلام المبلغ المعين أعلاه بـ .... تاريخ .... المدين : ~~سجلت ضمن نفقات يوم : ....~~	للإستعمال في حالة التحويل لحساب بريدي أو بنكي المستفيد : .... مركز : .... الحساب البريدي الجاري : .... بنك : .... الحساب البنكي : .... تحويل ضمن الجدول المرفق بالصك رقم : ..... بتاريخ : .... بمبلغ : ....

(1) : نقدا – صك بريدي – صك بنكي

ميزانية التسيير

السنة |__|__|

رقم البطاقة |__|__|__|__|__|

تأشيرة المراقب المالي

رقم |__|__|__|__|__|__|__|

بتاريخ |__|__|__|__|__|__|__|

موضوع النفقة				
الرصيد الجديد	مبلغ العملية	الرصيد القديم	المادة	الباب

ملاحظات المصلحة

....
....
....
....
....

الجزائر بتاريخ : ....

بطاقة الإلتزام

المطلب الثاني : دور أعوان التنفيذ :

1 - دور الآمر بالصرف :

تفاديا لكل مخالفة محتملة ، على الآمر بالصرف أن يقوم عند نهاية كل يوم بالعمل التالي :

- التأكد من أن كل الطلبيات قد تم تسجيلها على بطاقة متابعة الطلبيات ، بدون أخطاء حسابية .

- التأكد من الصحة القانونية والمحاسبية لعمليات تصفية الفاتورات المستلمة .

- التأكد من أن كل الفاتورات قد تم تسجيلها بدقة على بطاقات الموردين ، وكذلك بطاقات متابعة النفقات ، مع مراجعة أرصدة هذه الأخيرة .

- التأكد من إصدار حوالات الدفع لكل الفاتورات التي تمت تصفيتها .

- التأكد من صحة التنسيب ، أي أن كل نفقة قد نسبت إلى الحساب الخاص بها .

- التأكد من أن كل حوالات الدفع قد سجلت على سجل النفقات الخاص بالآمر بالصرف .

وذلك بناءا على المادة 27 من القانون 90 - 21 :

- التأكد من إصدار كل سندات التحصيل الواجب إصدارها ، والتأكد من طريقة تحديد مبالغها عند عملية التصفية .

- التأكد من تسجيلها على دفتر سندات التحصيل .

- التأكد من إرسال النسخ الخاصة بالمدينين والمحاسب العمومي إلى المعنيين بالآمر في الوقت المناسب .

وذلك بناءا على المادتين 15 و 66 من القانون 90 - 21 :

- أن يتأكد من أن كل المعدات والتجهيزات التي تم إقتناؤها اليوم قد تم تسجيلها على سجل الجرد ، وأنه قد تم وضعها في أماكن آمنة .

- التأكد من أن المعدات والتجهيزات التي تم إقتناؤها سابقا ، مازالت متواجدة بالمؤسسة ، ومن أنها لا تستخدم لأغراض شخصية .

وذلك بناءا على المادة 32 من القانون 90 - 21 :

- توقيف حسابات جميع الدفاتر والبطاقات المحاسبية ومقارنتها مع بعضها البعض للتأكد من صحة أرصدتها .

وذلك بناءا على المادة الثانية من القانون 90 - 21 .

2 - دور المحاسب العمومي :

حتى لا يتحمل المحاسب العمومي نتائج أخطاء وأعمال التزوير التي قد يرتكبها أعوان التنفيذ الآخرين ، وذلك في حدود مسؤولياته ، فإن المادة 36 من القانون 90 - 21 تطالب المحاسب العمومي ، بأن لا يقوم بعملية تسديد النفقة إلا بعد التأكد من التالي :

- مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها .
- صفة الآمر بالصرف أو المفوض له .
- شرعية عملية التصفية .
- توفر الإعتماد الكافي للتسديد .
- أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها محل معارضة .
- الطابع الإبرائي للدفع .
- تأشيرة المراقب المالي .
- الصحة القانونية للمكسب الإبرائي .

وكذلك حتى يتفادى المحاسب العمومي الأخطاء وعمليات التزوير التي قد تقع على مستوى مصلحته فعليه أن يقوم عند نهاية كل يوم بالأعمال التالية :

- التأكد من أن جميع إيرادات ونفقات اليوم قد نسبت إلى الحسابات الخاصة بها.

- توقيف أرصدة كل الدفاتر والسجلات المحاسبية والتأكد من صحتها ، بإجراء الموازنة اليومية على الدفتر اليومي المكتبي .

- تصنيف الوثائق المحاسبية وترتيبها وتسجيل مراجعها ووضعها في الأماكن المخصصة لها .

وأخيرا وحتى يتفادى المحاسب العمومي عمليات تحويل أو إختلاس أموال الحساب البريدي للمؤسسة ، الموجودة تحت مسؤوليته الشخصية والمباشرة ، فعليه بمتابعة كل العمليات المالية التي تتم عن طريق هذا الحساب ، وذلك بالقيام بعمليات مراجعة دورية (1) ، وهذا نظرا لكون العمليات المالية لا تسجل على مستوى المؤسسة وعلى مستوى مركز الصكوك البريدية في نفس التاريخ ، فالإيرادات تسجل بتاريخ دخولها حساب المؤسسة على مستوى مركز الصكوك البريدية ، أما على مستوى المؤسسة فلا تسجل على دفتر القسائم ودفتر الحساب البريدي إلا بعد أيام ، أي بعد وصول كشف الدفع الذي يرسله مركز الصكوك البريدية إلى المحاسب العمومي للمؤسسة . أما النفقات فتسجل أولا على دفاتر المؤسسة ومنها دفتر الحساب البريدي ، ولا تسجل على مستوى مركز الصكوك البريدية إلا بعد أيام من ذلك ، أي بعد أن يستلم مركز الصكوك البريدية الصك المرسل له من قبل المحاسب العمومي والقيام بعملية تحويل المبلغ من حساب المؤسسة إلى حساب المستفيد ، وهذا ما يفسر الفرق الذي يلاحظ دائما بين كل من الرصيد المسجل على مستوى المؤسسة (دفتر الحساب البريدي) والرصيد المسجل على مستوى مركز الصكوك البريدية (كشف العمليات) في نفس التاريخ ، وعملية المراجعة الدورية هذه تتم بواسطة البحث عن التوازن التالي :

(بفرض أن تاريخ كشف للحساب البريدي الذي وصل إلى المحاسب العمومي هو 17 ديسمبر 1991) :

(1) : قد تكون مرة في الأسبوع أو مرتين في الشهر أو مرة كل شهر ، وذلك بحسب حجم العمليات فكلما زاد حجمها ، ينصح بتقصير مدة الدورة .

الرصيد المسجل على دفتر الحساب البريدي بتاريخ 17 ديسمبر 1991

—

المبلغ الإجمالي للنفقات التي سجلت على دفتر الحساب البريدي ولكنها لم تسجل بعد على كشف العمليات على مستوى مركز الصكوك البريدية إلى غاية 17 ديسمبر 1991 (1)

+

إجمالي الإيرادات التي سجلت على كشف العمليات على مستوى مركز الصكوك البريدية ، ولكنها لم تسجل بعد على دفتر الحساب البريدي للمؤسسة إلى غاية 17 ديسمبر 1991 (1)

=

الرصيد المسجل على كشف العمليات بتاريخ 17 ديسمبر 1991

3 - دور وكيل الصرف :

يقوم وكيل الصرف عند نهاية كل يوم بالتأكد :

- من أن كل نفقات اليوم (التي سددت عن طريق وكالة الصرف) قد تم تسجيلها على دفتر متابعة النفقات .

- من توازن حساب وكالة الصرف .

رصيد حساب الخزينة (2)

+

رصيد الصندوق (3)

إجمالي النفقات (4)

=

المبلغ الإجمالي الموضوع تحت تصرف وكيل الصرف

---

(1) : تسجل تفاصيل هذه النفقات والإيرادات على قائمة تسمى : قائمة تسوية الحساب البريدي بتاريخ 17 ديسمبر 1991 .

(2) : يستخرج من دفتر حساب الخزينة الخاص بوكيل الصرف .

(3) : المبلغ المتواجد بداخل الصندوق الحديدي لوكالة الصرف .

(4) : النفقات التي تم تسديدها نقدا عن طريق وكالة الصرف .

4 - دور المراقب المالي :

قبل منح تأشيرته يقوم المراقب المالي بالتأكد من التالي :

- توفر الوثائق المحاسبية المبررة للنفقة ، والتأكد من شرعيتها من ناحيتي الشكل والمضمون .

- من الصحة الحسابية لمبلغ النفقة وكيفية حسابه .

- صحة وشرعية توظيف النفقة .

- التحقق من توفر الإعتماد اللازم لتسديد النفقة .

- بأن النفقة قد نسبت إلى الحساب الخاص بها .

المبحث الرابع

مخططات سير الوثائق المحاسبية [1] أثناء تنفيذ النفقات العمومية

إذا كان تنفيذ إيرادات الميزانية لا يحتاج إلى أي توضيح نظرا لبساطة العملية ، فإننا إرتأينا بأنه من الضروري ، توضيح عملية تنفيذ النفقات بمخططات توضح مسار الوثائق المحاسبية المستعملة أثناء عملية التنفيذ ، كما توضح مصدرها وكذلك نهاية مطافها .

ونشير هنا إلى أنه توجد ثلاثة طرق لتنفيذ النفقات العمومية وهي :

- النفقات المسددة نقدا بواسطة وكيل الصرف .
- نفقات المستخدمين .
- النفقات المسددة بالأجل .

وسيتم في هذه المخططات إستعمال الرموز التالية :

O: المصلحة التي تصدر الوثيقة .

◎: المصلحة التي تحتفظ بالوثيقة .

ق : قرار تعيين وكيل الصرف .

ط ت : طلب تسبيق .

ط : طلبية .

ب : بضاعة .

و : وصل إستلام .

ف : فاتورة .

ح : حوالة دفع .

ب إ : بطاقة إلتزام .

---

(1) : أنظر ص : 158 .

ص : صك .

ن : نقود .

إد : إشعار بالدفع .

إ س : إشعار بالسحب .

ج ن : جدول النفقات .

ف ن : فاتورة نموذجية .

ج م : جدول المستخدمين .

 : نسخة واحدة .  نسختان .  ثلاثة نسخ .

ملاحظة :

هذه الرموز صالحة لكل مخططات سير الوثائق المحاسبية بما فيها ، التي ستعرض في الفصل الخامس .

المطلب الأول : النفقات المسددة نقدا بواسطة وكيل الصرف

تمر النفقات المسددة نقدا عن طريق وكيل الصرف ، بالمراحل التالية :

عند بداية كل سنة مالية يقوم الآمر بالصرف ، بإرسال قرار تعيين وكيل الصرف مرفوقا بطلب تسبيق ، إلى المحاسب العمومي ، فيقوم هذا الأخير بتحويل مبلغ التسبيق من حسابه بالخزينة إلى حساب وكيل الصرف ، ثم يقوم وكيل الصرف بسحب المبلغ من حسابه بالخزينة على شكل سيولة نقدية ، ويضعه في صندوقه الحديدي بوكالة الصرف .

- يقوم الآمر بالصرف بإصدار الطلبية وتسليمها إلى وكيل الصرف .

- يأخذ وكيل الصرف الطلبية ، والمبلغ (يسحبه من صندوقه الحديدي) ويتجه بهما إلى المورد .

- بعد إستلام المورد للطلبية والنقود ، يقوم المورد بدوره بإعداد الفاتورة وتسليمها لوكيل الصرف مع نسخة من الطلبية وكذلك البضاعة .

- يقوم وكيل الصرف بإعداد جدول النفقات وتسليمه رفقة الفاتورة والطلبية للآمر بالصرف ، كما يسلم البضاعة للآمر بالصرف كذلك .

- يقوم الآمر بالصرف بإعداد حوالة الدفع وبطاقة الإلتزام وتسليمهما رفقة الفاتورة والطلبية وجدول الإرسال إلى المراقبي المالي .

- بعد وضع تأشيرته يعيد المراقب المالي الوثائق المسلمة له إلى الآمر بالصرف .

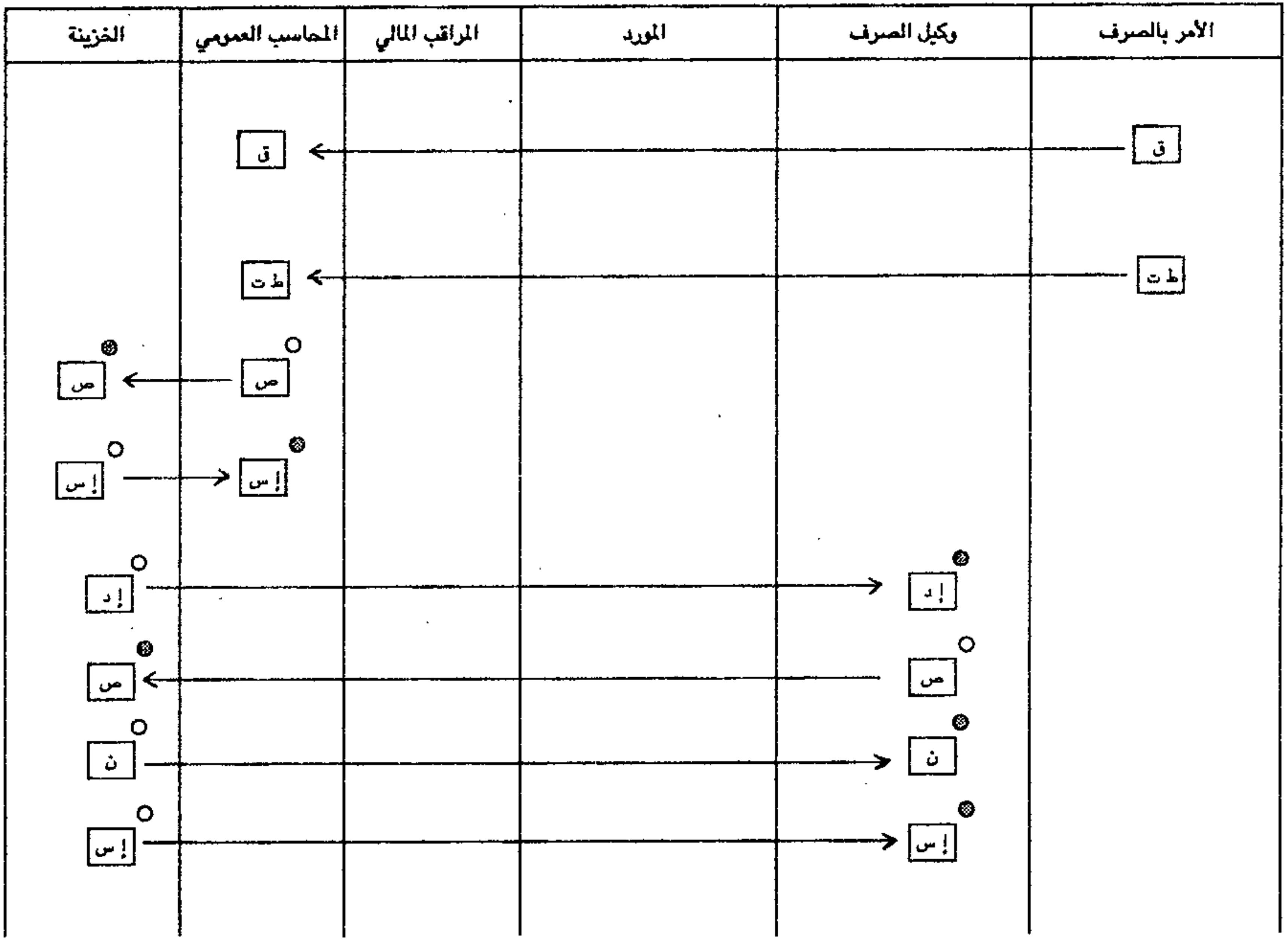
- يقوم الآمر بالصرف بتحويلها إلى المحاسب العمومي .

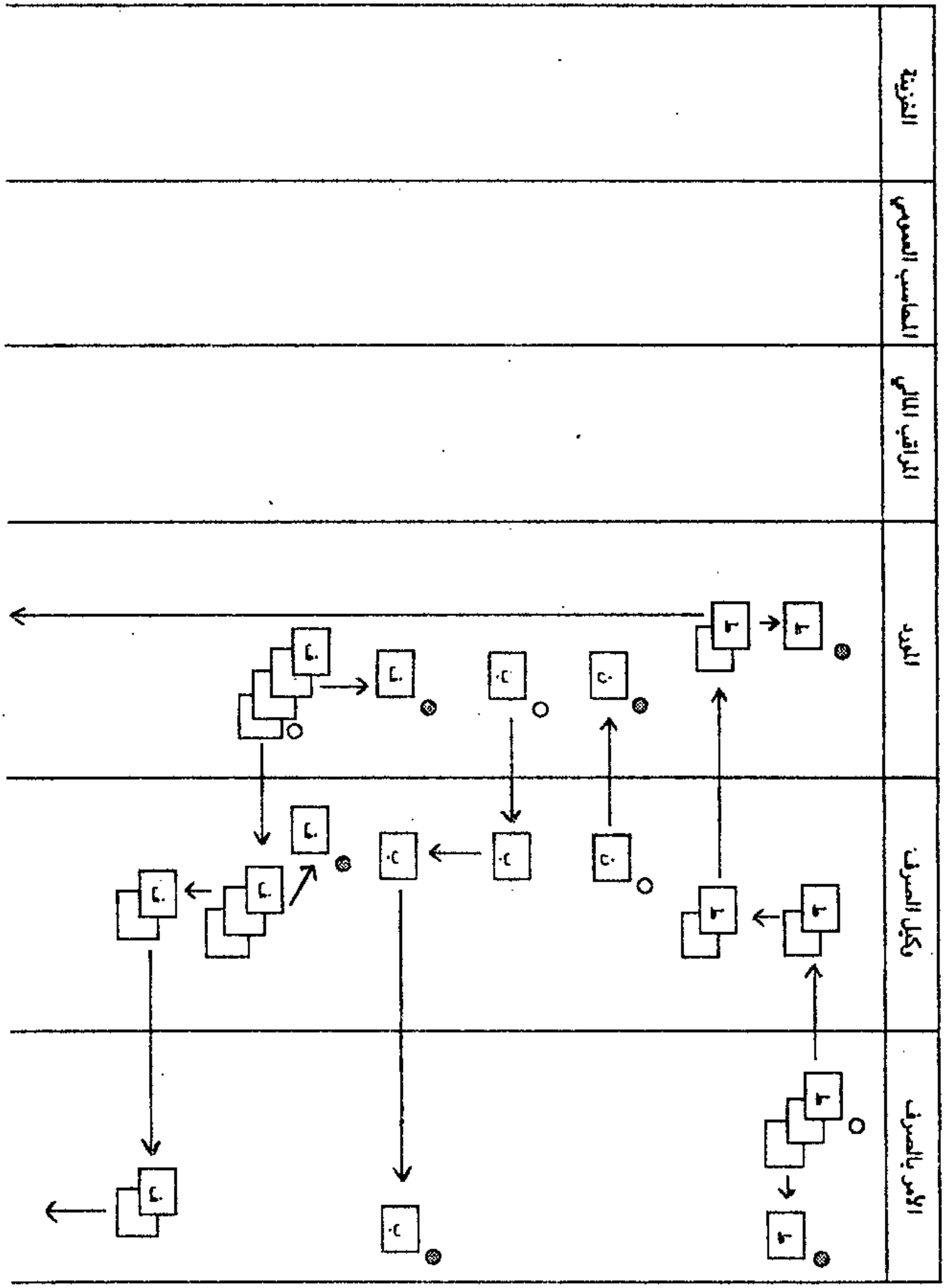
- بعد القيام بالتسجيلات المحاسبية ، يعيد المحاسب العمومي إلى الآمر بالصرف نسخة من حوالة الدفع ونسخة من الفاتورة ونسخة من الطلبية ونسخة من جدول النفقات ، كما يقوم بتحرير صك (حساب الخزينة) لفائدة وكيل الصرف ، ويسلم إلى الخزينة .

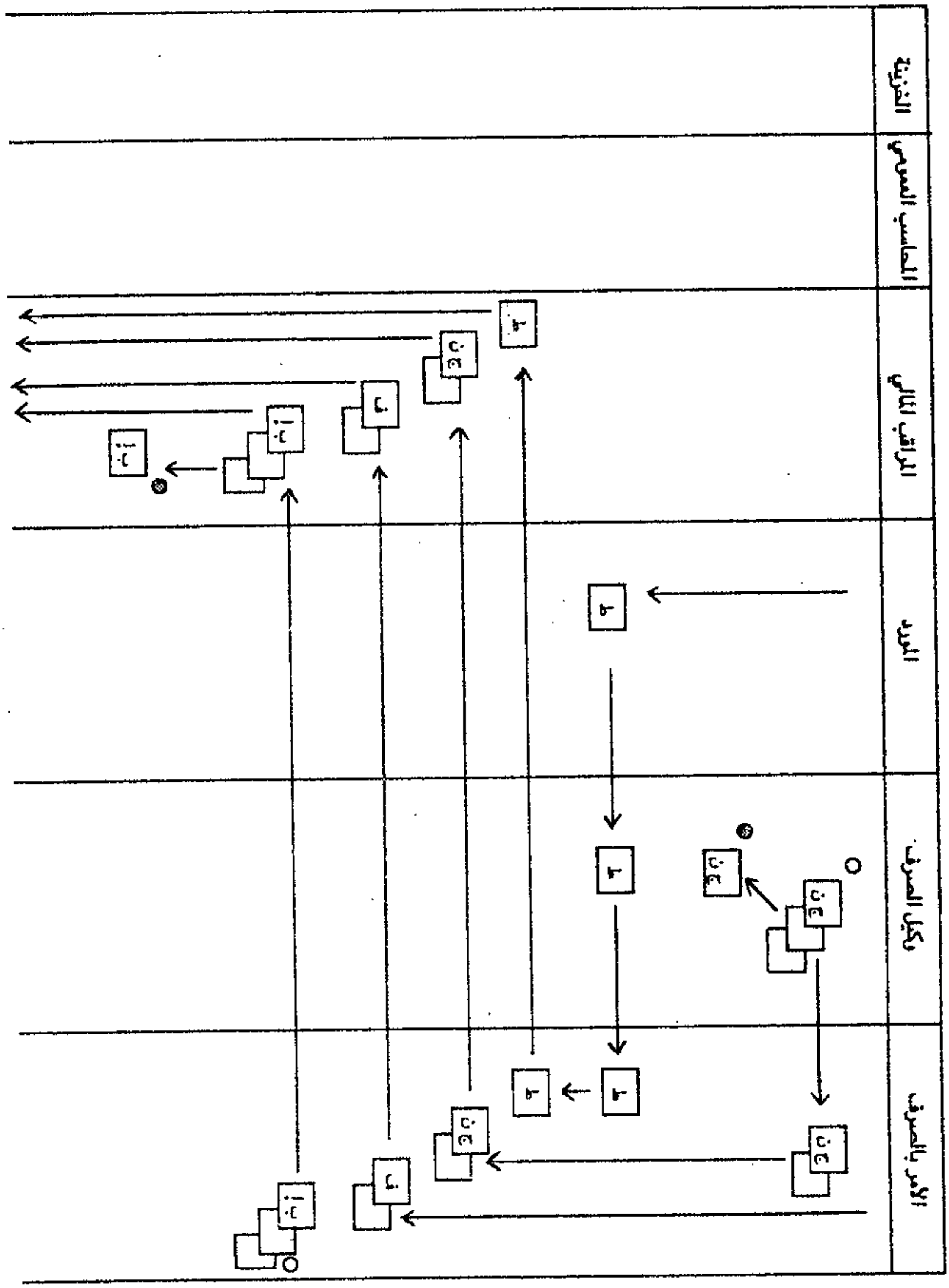
- تقوم الخزينة بتحويل المبلغ من حساب المحاسب العمومي لفائدة حساب وكيل الصرف ، ويتم إشعار كل منهما بذلك .

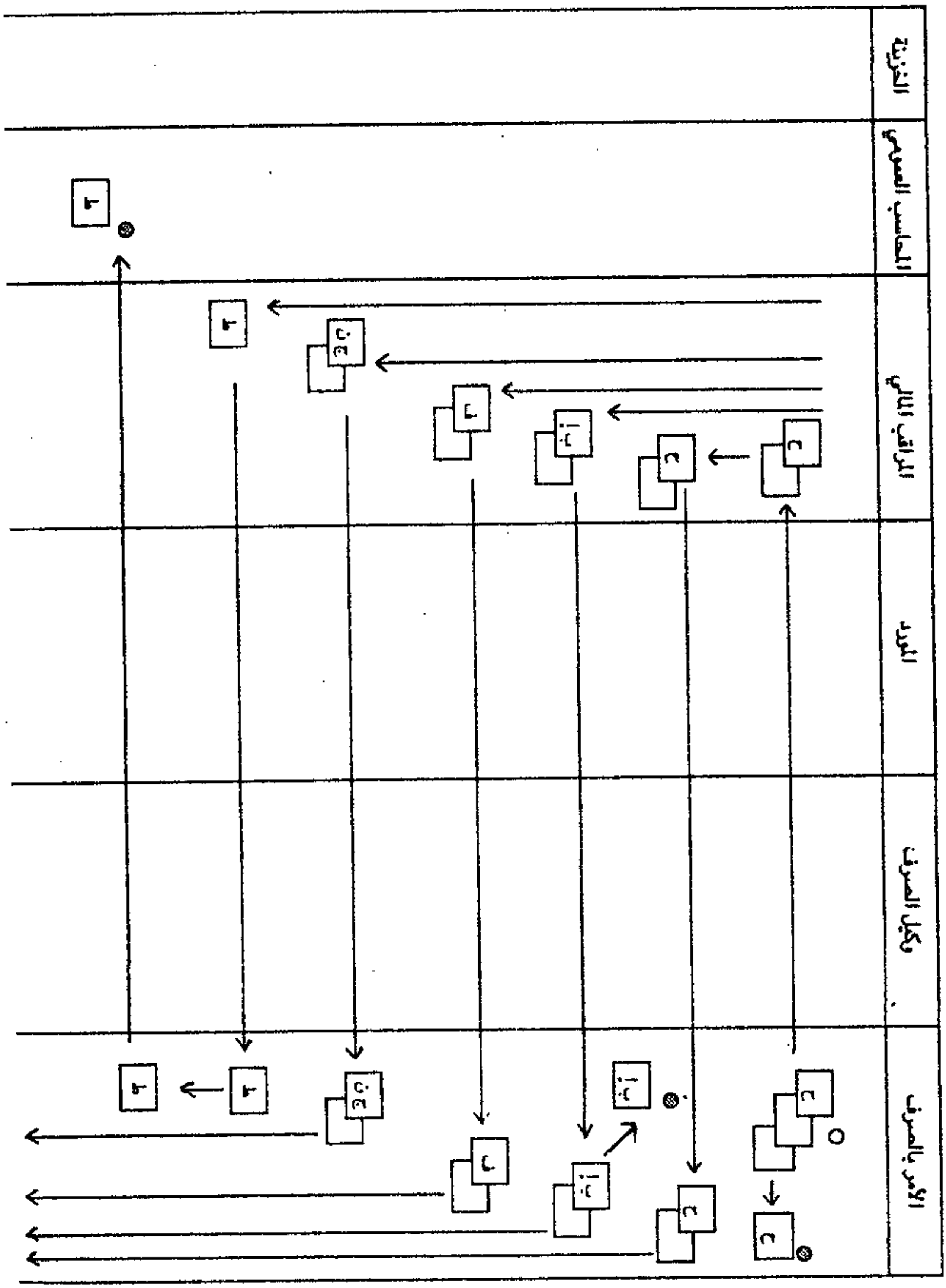
- يقوم وكيل الصرف بإصدار صك بإسمه ، ويسحب به المبلغ من حسابه ، ويضعه في صندوق وكالة الصرف .

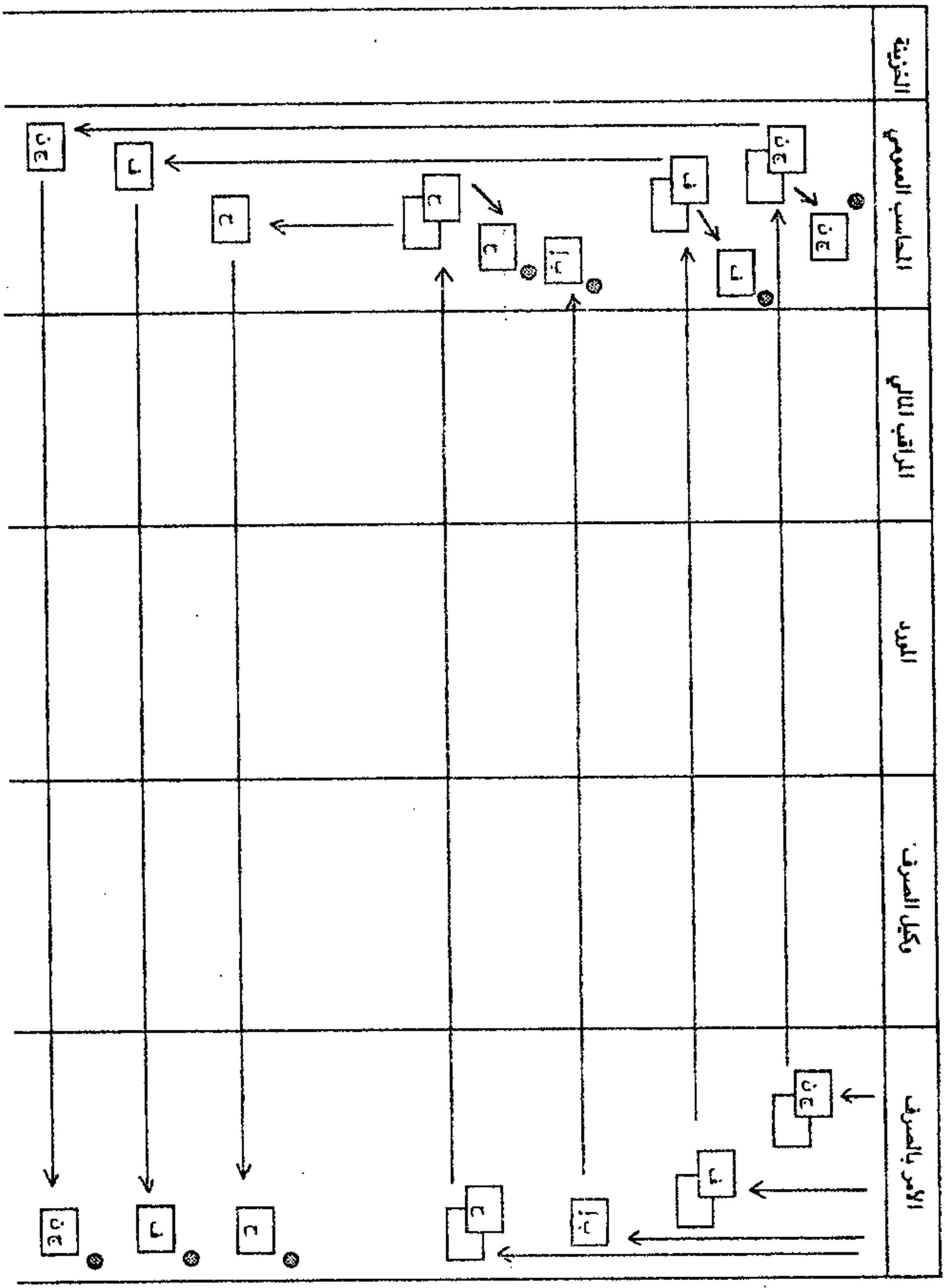
مخطط سير الوثائق المحاسبية أثناء تنفيذ النفقات المسددة نقدا بواسطة وكيل الصرف



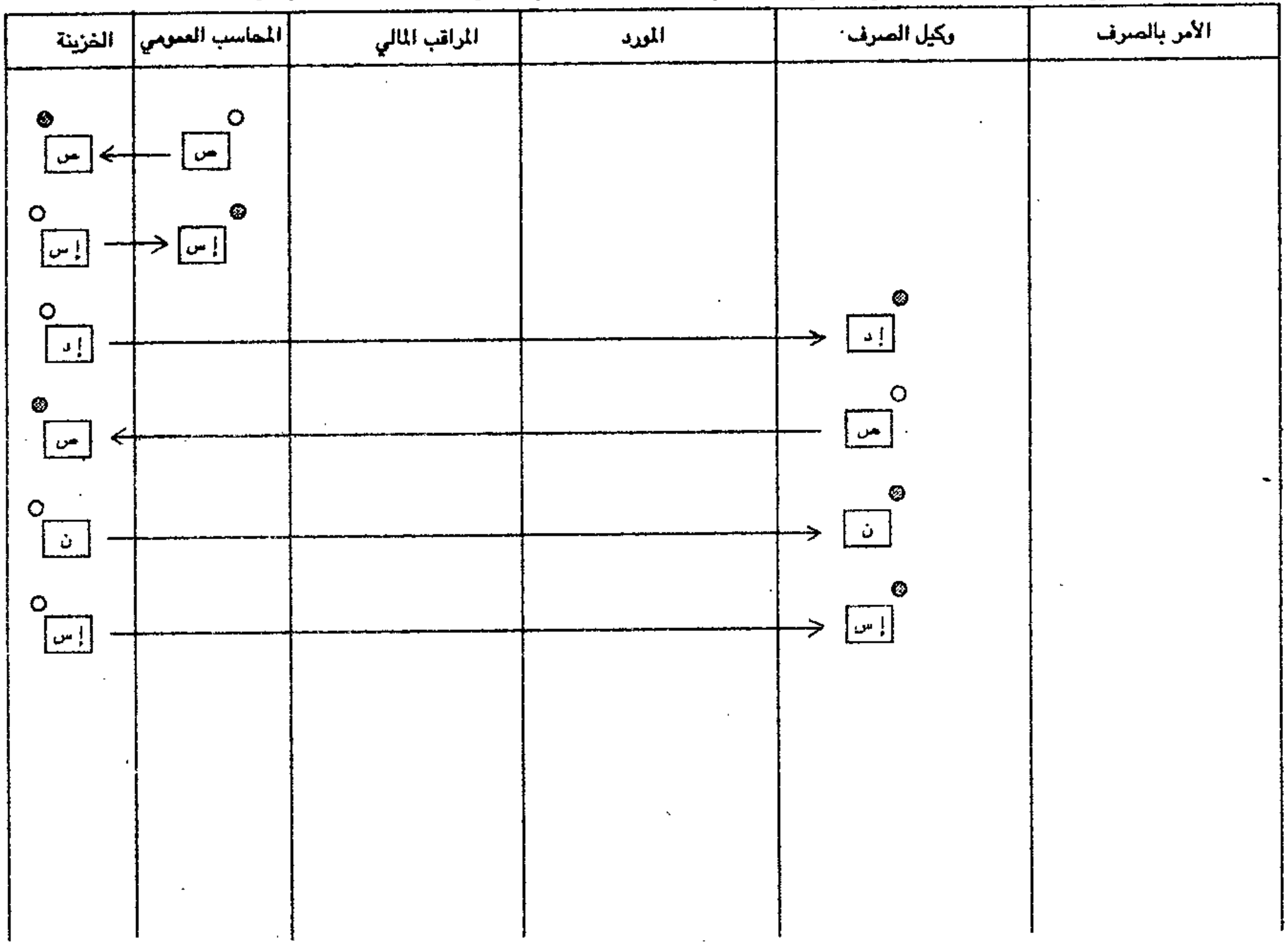

الآمر بالصرف
وكيل الصرف
المورد
المراقب المالي
المحاسب العمومي
الخزينة
ط
ن
ب
ف


الخزينة
المحاسب العمومي
المراقب المالي
المورد
الآمر بالصرف





الخزينة
المحاسب العمومي
التدقيق الداخلي
المورد
وكيل الصرف
الآمر بالصرف



الآمر بالصرف
وكيل الصرف
المورد
المراقب المالي
المحاسب العمومي
الخزينة
ص
إ س
إ د
ن

جدول يبين مصادر ونهاية مطاف الوثائق المحاسبية

عون التنفيذ / الوثائق	الصادرة	العدد	المحتفظ بها	العدد
الأمر بالصرف	الطلبية	3	الطلبية	1
	حوالة الدفع	3	حوالة الدفع	2
	بطلقة الإلتزام	3	بطاقة الإلتزام	1
			الفاتورة	1
			جدول النفقات	1
وكيل الصرف	جدول النفقات	3	جدول النفقات	1
	الصك	1	الفاتورة	1
			الإشعار بالدفع	1
			الإشعار بالسحب	1
المورد			الفاتورة	1
	الفاتورة	4	الطلبية	1
المراقب المالي	لا شيء	0	بطاقة الإلتزام	1
المحاسب العمومي			حوالة الدفع	1
			الطلبية	1
			الفاتورة	1
	الصك	1	جدول النفقات	1
			بطاقة الإلتزام	1
			الإشعار بالسحب	1
قابض الخزينة الرئيسية أو الولائية	الإشعار بالسحب	2	الصكوك	2
	الإشعار بالدفع	1		

تنفيذ نفقات المستخدمين

- يقوم الآمر بالصرف بإصدار جدول المستخدمين وبطاقة الإلتزام وحوالة الدفع (ثلاثة نسخ من كل واحدة ويحولها للمراقب المالي بعد أن يحتفظ بنسخة من حوالة الدفع وجدول المستخدمين) .

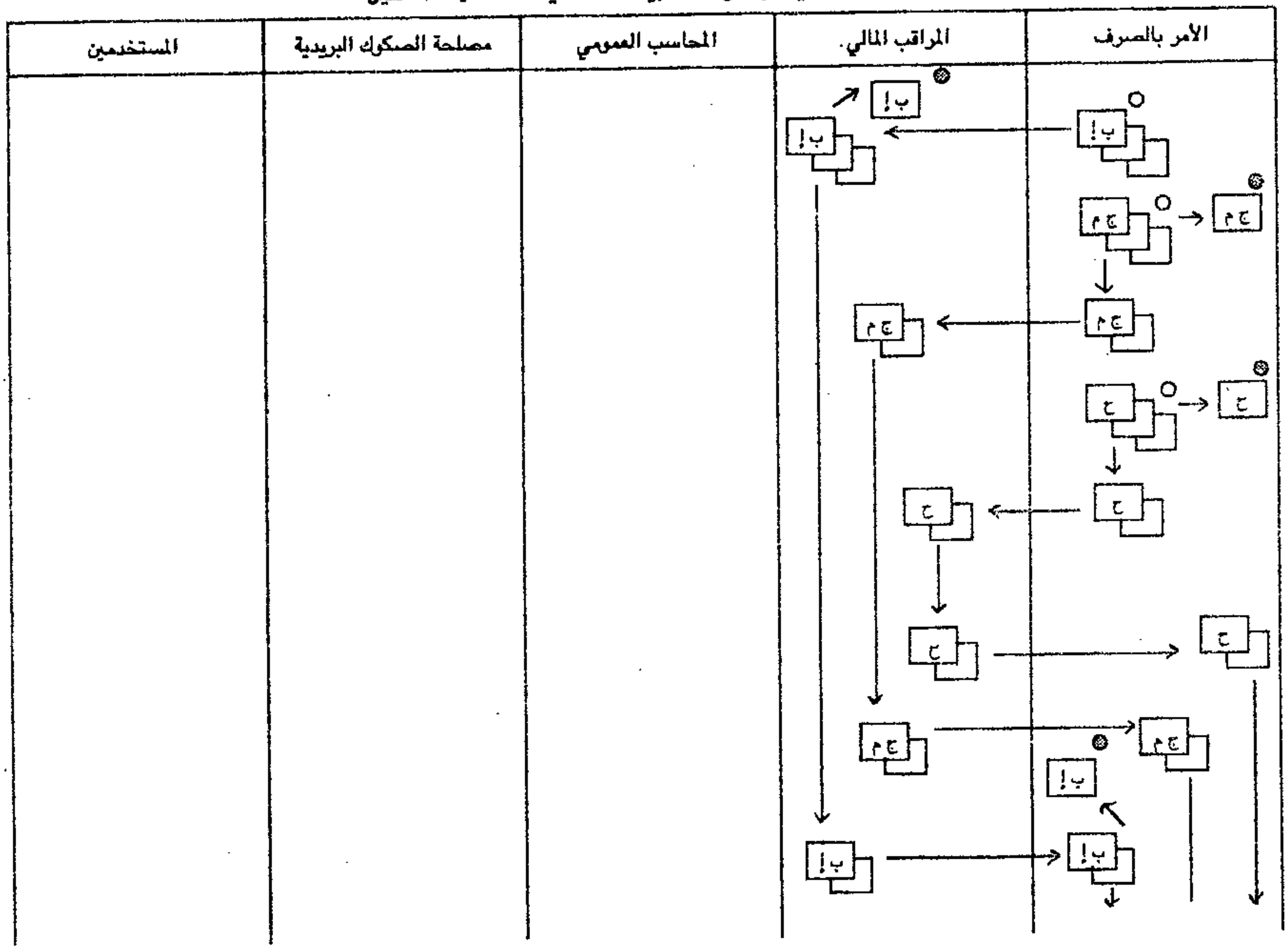
- بعد وضع تأشيرته يعيد للمراقب المالي الوثائق المسلمة إليه (فيما عدا نسخة من بطاقة الإلتزام) إلى الآمر بالصرف .

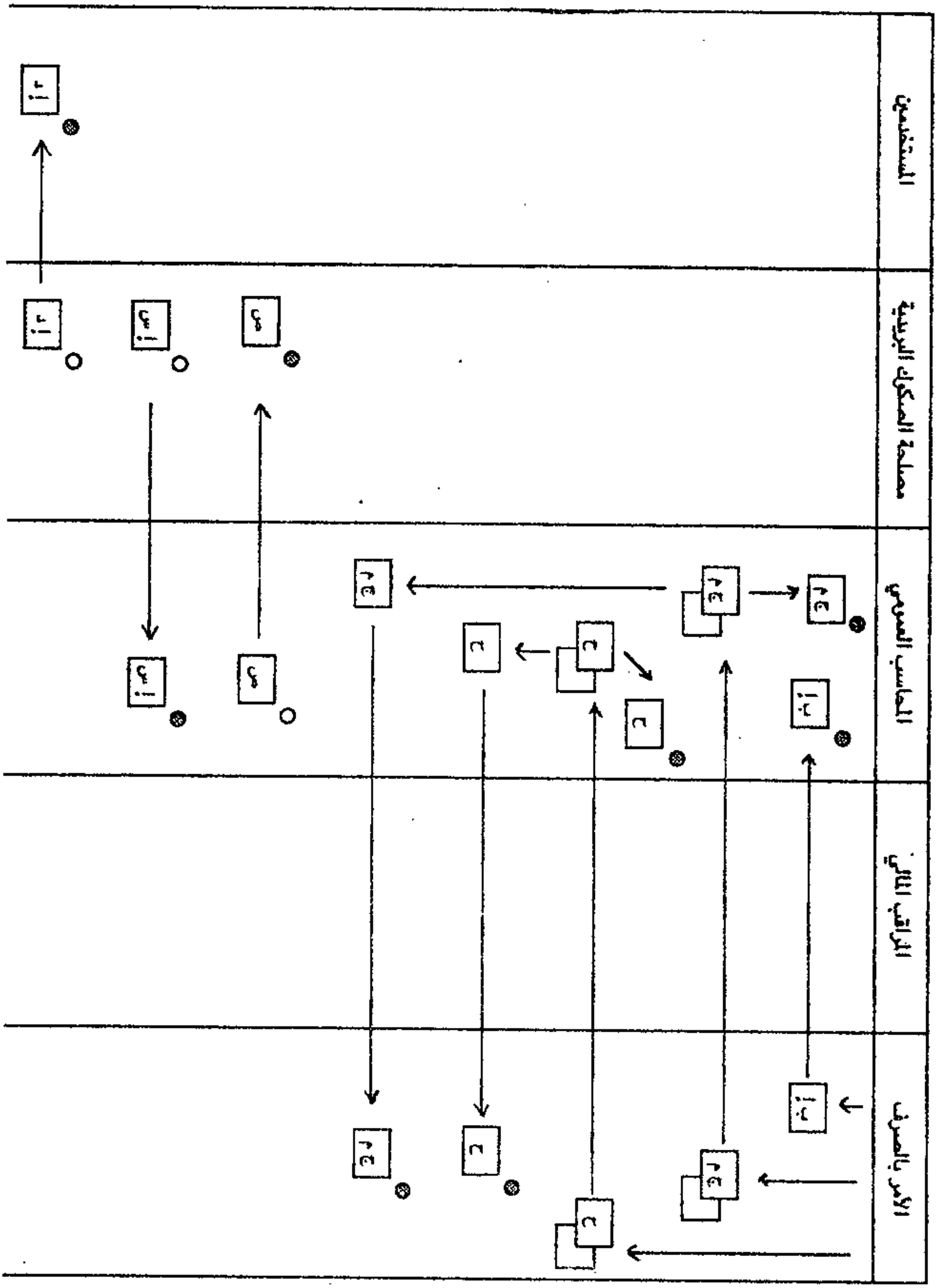
- بعد التسجيلات المحاسبية اللازمة ، يقوم الآمر بالصرف بتحويل الوثائق المذكورة إلى المحاسب العمومي (بعد الإحتفاظ بنسخة من بطاقة الإلتزام) .

- يقوم المحاسب العمومي بالتسجيلات المحاسبية ويعيد نسخة من حوالة الدفع وكذلك من جدول المستخدمين إلى الآمر بالصرف ثم يقوم بإرسال صك جماعي لفائدة المستخدمين المعنيين ، إلى مصلحة الصكوك البريدية .

- تقوم مصلحة الصكوك البريدية بتحويل المبلغ من حساب المؤسسة إلى حساب المستخدمين ، وتشعر المؤسسة بواسطة إشعار بالسحب كما يتم إشعار المستخدمين بواسطة إشعار بالدفع .

مخطط سير الوثائق المحاسبية أثناء تنفيذ نفقات المستخدمين




المستفيدين
مصلحة الصكوك البريدية
المحاسب العمومي
المراقب المالي
الآمر بالصرف

جدول يبين مصادر ونهاية مطاف الوثائق المحاسبية

الوثائق / عون التنفيذ	الصادرة	العدد	المحتفظ بها	العدد
الأمر بالصرف	بطاقة الإلتزام حوالة الدفع جدول المستخدمين	3 3 3	بطاقة الإلتزام حوالة الدفع جدول المستخدمين	1 2 2
المراقب المالي	لا شيء	0	بطاقة الإلتزام	1
المحاسب العمومي	الصك	1	بطاقة الإلتزام حوالة الدفع جدول المستخدمين الإشعار بالسحب	1 1 1 1
مصلحة الصكوك البريدية	الإشعار بالسحب الإشعار بالدفع	1 1	الصكوك	1
المستخدمين	لا شيء	0	الإشعار بالدفع	1

تسديد النفقات بالآجل

- يصدر الآمر بالصرف طلبية ويسلمها للمورد .

- يعيد المورد نسخة من الطلبية إلى الآمر بالصرف برفقة الفاتورة والبضاعة وشهادة الإستلام .

- يعيد الآمر بالصرف النسخة الثانية من شهادة الإستيلام إلى المورد ، أما باقي الوثائق فتسلم إلى المراقب المالي مرفوقة بحوالة الدفع وبطاقة الإلتزام .

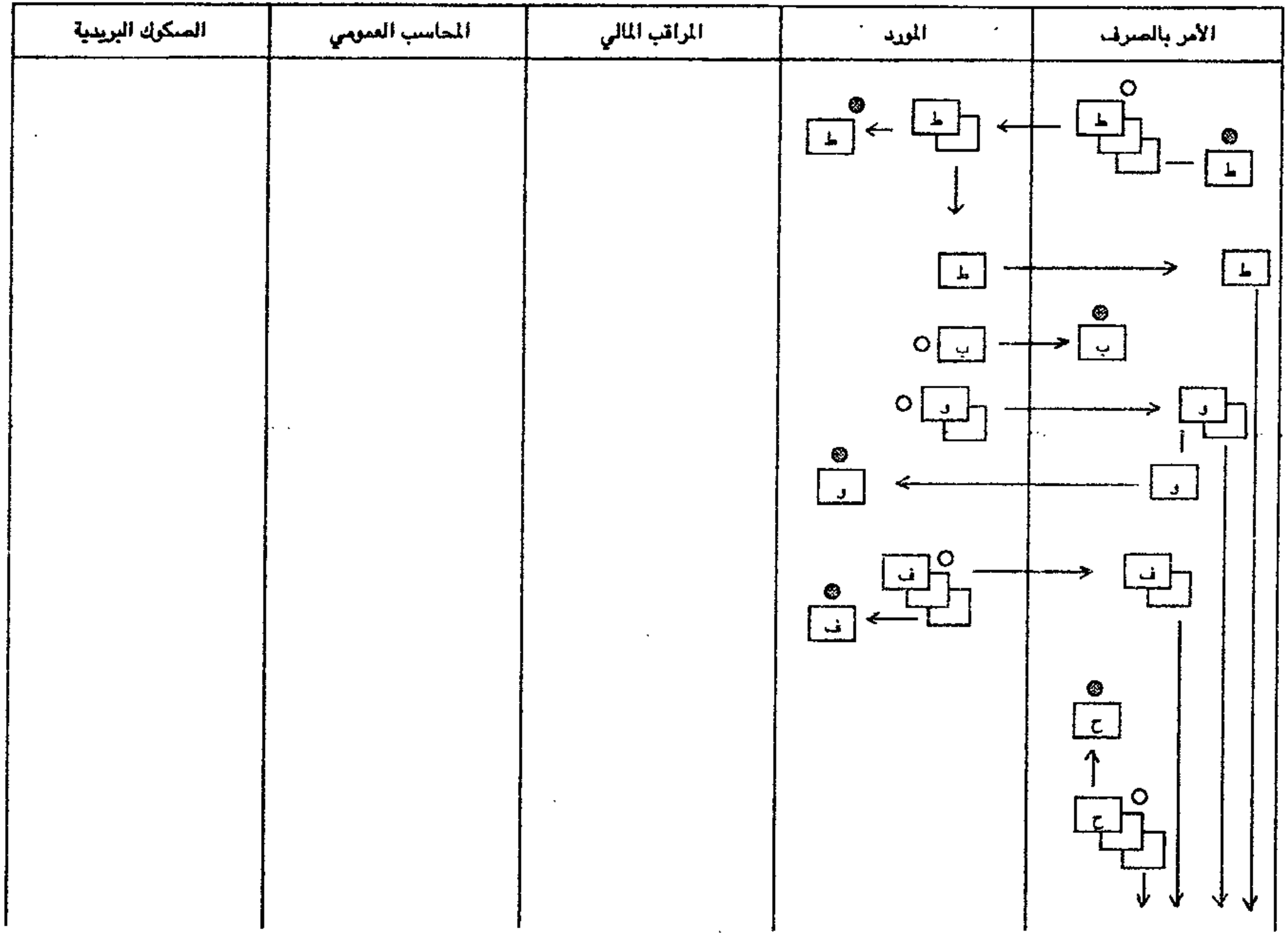
- بعد وضع تأشيرته يعيد المراقب المالي الوثائق المستلمة إلى الآمر بالصرف (فيما عدا نسخة من بطاقة الإلتزام) .

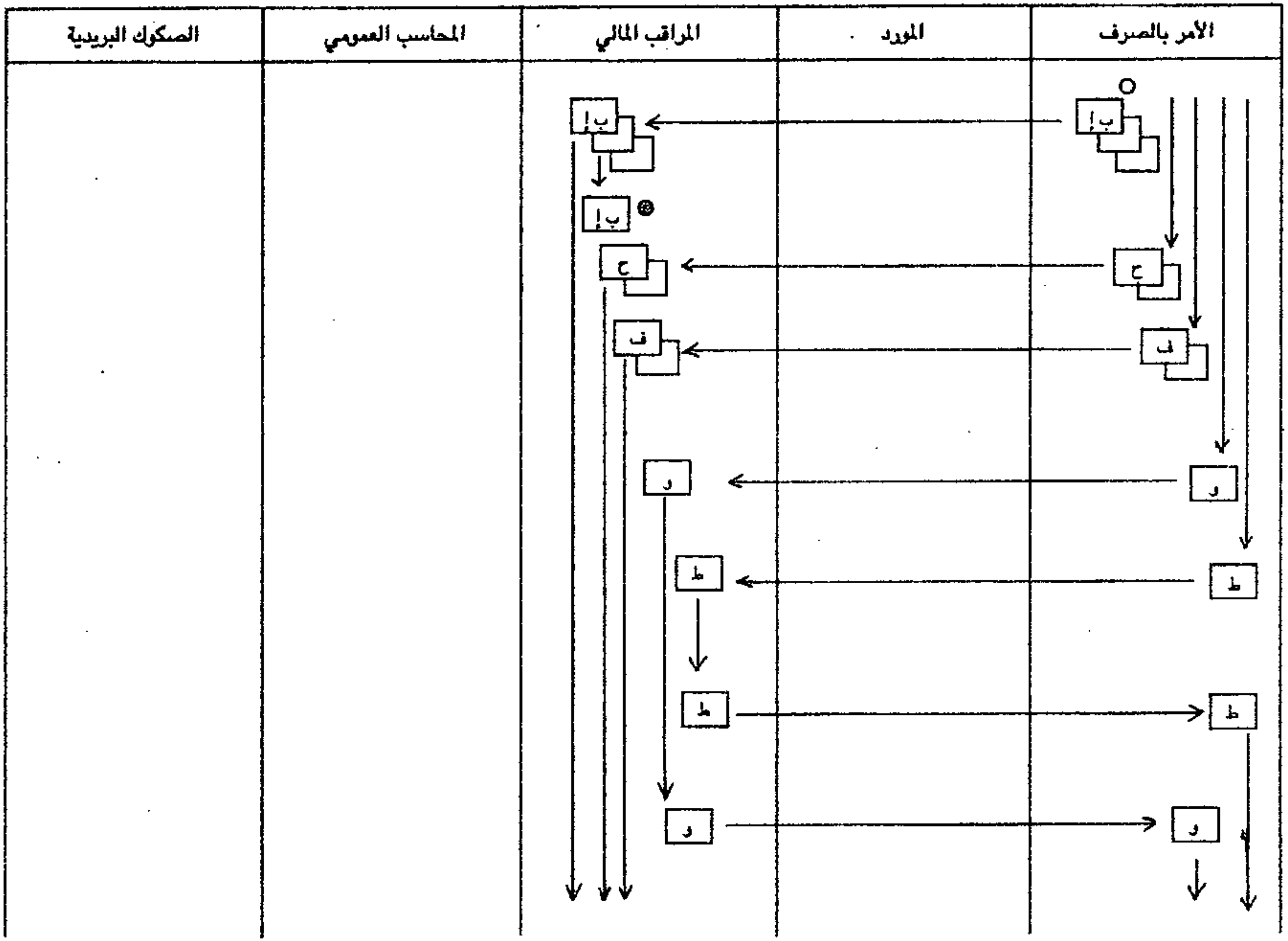
- بعد إستلام الوثائق والقيام بالتسجيلات المحاسبية يسلم الآمر بالصرف الوثائق المذكورة إلى المحاسب العمومي بعد أن يحتفظ بنسخة من بطاقة الإلتزام .

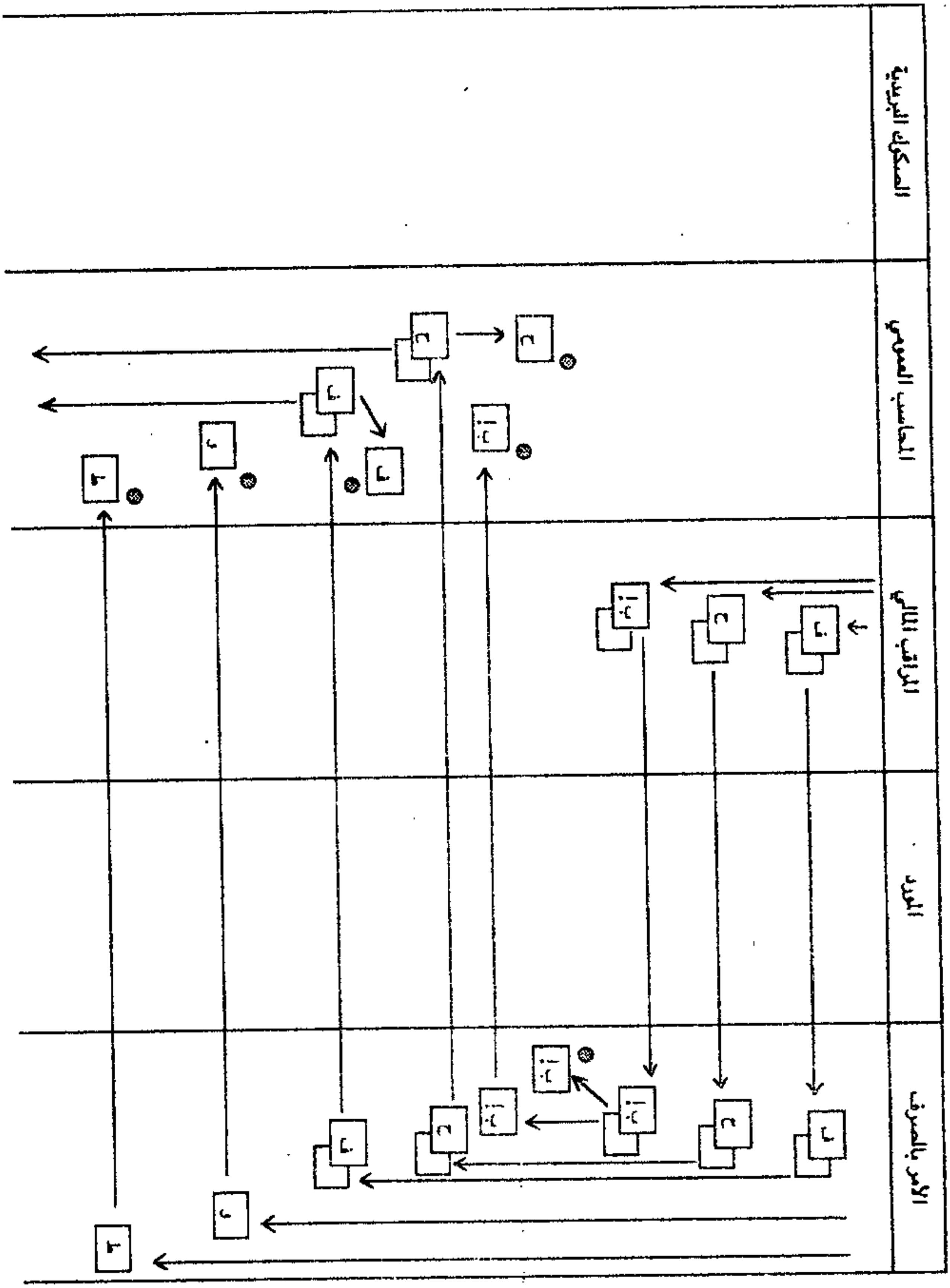
- يقوم المحاسب العمومي بالمراجعة والتسجيلات المحاسبية اللازمتين ، ثم يعيد نسخة من كل من حوالة الدفع والفاتورة إلى الآمر بالصرف ، ويقوم بتحرير صك لفائدة المورد ، يسلمه لمصلحة الصكوك البريدية .

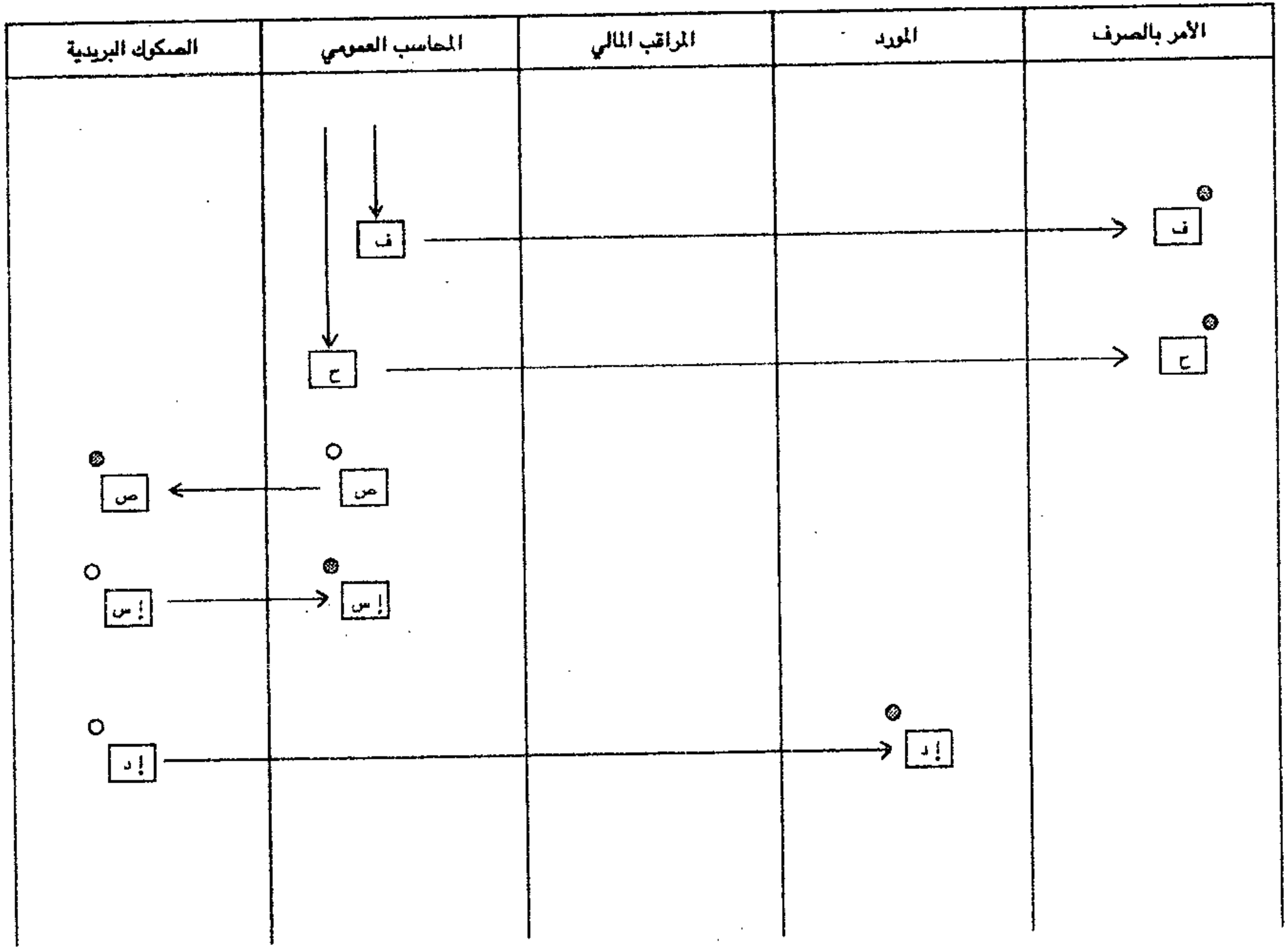
- تقوم مصلحة الصكوك البريدية بتحويل المبلغ من حساب المؤسسة إلى حساب المورد وتشعر المؤسسة بواسطة إشعار بالسحب كما يتم إشعار المورد بواسطة إشعار بالدفع .

مخطط سير الوثائق المحاسبية اثناء تنفيذ النفقات المسددة بالأجل




الأمر بالصرف
المورد
المراقب المالي
المحاسب العمومي
الصكوك البريدية


الآمر بالصرف
البريد
المراقب المالي
المحاسب العمومي


الأمر بالصرف
المورد
المراقب المالي
المحاسب العمومي
الصكوك البريدية
ف
ح
ص
إ س
إ د

جدول يبين مصادر ، ونهاية مطاف الوثائق المحاسبية

الوثائق / عون التنفيذ	الصادرة	العدد	المحتفظ بها	العدد
الأمر بالصرف	الطلبية حوالة الدفع بطاقة الإلتزام	3 3 3	الطلبية حوالة الدفع بطاقة الإلتزام الفاتورة	1 2 1 1
المورد	وصل الإستلام الفاتورة	2 3	الطلبية وصل الإستلام الفاتورة الإشعار بالدفع	1 1 1 1
المراقب المالي	لا شيء	0	بطاقة الإلتزام	1
المحاسب العمومي	الصك	1	الطلبية الفاتورة حوالة الدفع بطاقة الإلتزام وصل الإستلام الإشعار بالسحب	1 1 1 1 1 1
رئيس مركز الصكوك البريدية	الإشعار بالسحب الإشعار بالدفع	1 1	الصك	1

الفصل الثالث

تسيير المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي

المبحث الأول

خصوصيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الغير ربحي

من أجل التعرف بدقة على هذه الخصائص و علينا أن نقوم بعملية مقارنة بين المؤسسات ذات الطابع غير الربحي والمؤسسات ذات الطابع الربحي ، على المستويات التالية :

- مستوى الغايات .
- مستوى طبيعة الإنتاج .
- مستوى طبيعة العلاقات التي تربطها بالمحيط الخارجي .

المطلب الأول :

على مستوى الغايات :

إذا كانت المؤسسات ذات الطابع الربحي تهدف أساسا إلى تحقيق أرباح ، فإن عملية قياس هذه الأرباح تعتبر سهلة ، نظرا لكونها تقاس بالوحدة النقدية ، فإن المؤسسات ذات الطابع غير الربحي تبقى غاياتها دائما متمثلة في تلبية إحتياجات ومتطلبات يصعب قياسها وذلك لكونها كثيرة ومعقدة ، ويمكن توضيح ذلك أكثر بالأمثلة التالية :

- الغاية من رفع المستوى الثقافي في المراكز الثقافية .
- الغاية من رفع مستوى التكوين المهني في المراكز المهنية .
- الغاية من رفع مستوى التعليم بالمدارس الأساسية .
- الغاية من معالجة المرضى في المستشفيات .

- الغاية من توفير متطلبات الحالات الإستعجالية في المستشفيات .
- الغاية من توفير الإنارة العمومية في الطرقات .
- الغاية من توفير المساجد في الأحياء السكنية .

إن هذه الغايات لا يمكن لأي أداة أن تساعد على قياسها بمفهوم الوحدة ، وذلك لكون المؤسسات التعليمية والثقافية والصحية والدينية وغيرها من المؤسسات ذات الطابع غير الربحي ، تكمن وظيفتها في تأدية مهام إجتماعية تتجاوز بكثير مجرد توفير خدمة من الخدمات الإجتماعية لفئة معينة من المجتمع ، إذ أن مفهوم القيم الروحية والإجتماعية الذي تعتمد عليه فلسفة هذه المؤسسات يعتبر ذا أهمية كبيرة على العموم سواء تعلق الأمر بالإنشغالات المتعلقة بالنوعية التعليمية على مستوى قطاع التعليم ، أو بمفهوم الخدمات العمومية على مستوى قطاع الإدارة ، أو بمبدأ التضامن الإجتماعي على مستوى القطاع الصحي ، أو بمبدأ العقيدة الروحية على مستوى القطاع الديني .

وعليه فإنه وبغض النظر عن الدخل النقدي الذي تحققه هذه المؤسسات ذات الطابع غير الربحي ، فإنه يجب على هذه الأخيرة أن تحاول تقييم مدى وقع النشاط (الذي تقوم به) على المستفيدين من خدماتها سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة ، ونقصد بذلك أن هناك فئة من المجتمع تستفيد إستفادة مباشرة من خدمات المؤسسة ، في حين أن هناك فئة أخرى يتكون لديها إشباع نفسي بمجرد أن تعلم بوجود هذه المؤسسة أو تلك ، وبالدور الذي تقوم به ، ولتوضيح الرؤية ، نضرب المثال التالي :

لو تم فتح مركز جامعي في مدينة من مدن الجنوب الجزائري فإن وقع هذا الحدث لا يكون فقط على الطلبة الذين تم تسجيلهم في هذا المركز الجامعي ، والذين سيستفيدون من خدماته التعليمية بصفة مباشرة ، بل سيكون هذا الوقع على مجمل سكان المنطقة ولكن بدرجات متفاوتة ، ذلك أن بعض تلاميذ الثانويات سيرتاحون للأمر لأنهم سيتمكنون من الإستفادة من خدمات هذا المركز مباشرة بعد نجاحهم في إمتحان شهادة البكالوريا ، وحتى كبار السن في المنطقة سيشعرون بنوع من السعادة لأن منطقتهم أصبحت ذات مكانة لدى أصحاب القرار .

فرغم الصعوبات التي تواجه عملية تقييم مدى أثر نشاط مثل هذا النوع من المؤسسات ، إلا أن عملية التقييم هذه تعتبر ضرورية للكشف عن الأخطاء ومحاولة تصحيحها.

المطلب الثاني :

على مستوى طبيعة الإنتاج :

إن طبيعة " منتجات " المؤسسات ذات الطابع غير الربحي تتميز بصعوبة ، إن لم نقل إستحالة ، قياس نوعيتها أو كميتها في بعض الأحيان ، ذلك أن تقييم نتائج بحث علمي قام به فريق من العلماء في مركز من مراكز البحث العلمي ، يعتبر أكثر تعقيدا من تقييم منتوج مصنع ينتج نوعا أو أنواعا من المنتجات المتجانسة .

والأكثر من ذلك هو أنه إذا كان الأمر يتعلق بمصنع ، فإن كمية معينة من المواد الأولية ، مضاف إليها عدد معين من ساعات العمل تعطي حتما كمية معينة من منتوج محدد ، أما إذا تعلق الأمر بخدمات تعليمية (على سبيل المثال ، لا الحصر) ، فإننا لا نستطيع أن نقول بأن عددا معينا من النشاطات البيداغوجية سيؤدي حتما إلى نتيجة معينة ، والدليل على ذلك واضح ، فإذا أخذنا مجموعة من تلاميذ القسم النهائي ، تلقوا نفس عدد الساعات البيداغوجية ومن نفس الأساتذة وفي نفس المواقيت ، فإن نتائجهم في إختبار شهادة البكالوريا تكون متفاوتة ومتأرجحة بين ساقط وناجح بالإنقاذ وناجح بملاحظة مقبول وناجح بدرجة قريب من الجيد ، وناجح بدرجة جيد وناجح بدرجة جيد جدا . وبالتالي وأمام غياب الوسائل التقنية والعلمية التي تسمح بالتقييم الدقيق ، تبقى عملية التقييم هذه خاضعة للخبرة والممارسات اليومية التي يعيشها المسؤول المباشر عن المؤسسة .

المطلب الثالث :

على مستوى العلاقات التي تربط المؤسسة بالمحيط الخارجي :

نعلم وفي أغلب الأحيان ، بأن الخدمات التي تقدمها المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي ، تكون موجهة إلى فئات مختلفة من المجتمع (منها المستفيد بطريقة مباشرة ومنها المستفيد بطريقة غير مباشرة) ، كما نعلم بأن المصادر المالية لهذه المؤسسات غالبا ما تكون متعددة (إعانات ، مصادر جبائية ، هبات ، رسوم ، وغيرها) ، كما نجد نسبة ضئيلة نسبيا يدفعها المستفيد من الخدمات بصفة مباشرة ، وهذا عكس المؤسسة ذات الطابع الربحي التي تعتمد أساسا على سعر البيع الذي يدفعه بصفة كلية الزبون .

إن كل ذلك يترك أثاره السلبية على مستوى مراكز القرار للمؤسسة ذات الطابع غير الربحي ، فمن جهة يصبح من الضروري تطوير إستراتيجيات المؤسسة بما يتناسب وإستراتيجيات مصادر التمويل (المصادر المالية) وهذا من أجل ضمان التمويل بالأموال اللازمة للمؤسسة من أجل مزاولة نشاطاتها بصفة عادية على الأقل ، خاصة إذا علمنا بأن أية زيادة قد تفرض على المستفيد المباشر (المتعامل) قد تكون له عواقب وخيمة على المستوى الإجتماعي والسياسي ، ذلك أن هذا المتعامل لا يلجأ إلى الإستغناء عن هذه الخدمات ولا إلى إستبدالها بخدمة أخرى ، كما هو الحال لو تعلق الأمر بمنتوج من منتجات المؤسسات الربحية ، بل أن هذا المتعامل وأمثاله قد يلجأون إلى الإحتجاج أو القيام بمسيرات تنديد ، وقد تصل الأمور إلى تنظيم مظاهرات تكون لها عواقب سياسية وخيمة ، ولتبسيط الرؤية نضرب المثال التالي : نعلم بأن الطلبة الجامعيين يساهمون عند بداية كل سنة جامعية بمبلغ 50 دج على شكل حقوق التسجيل ، ولو فرضنا بأن رئيس جامعة من الجامعات قرر رفع هذه المساهمة إلى 60 دج فإن الطلبة لا يتوقفون عن الدراسة ولا يلجأون إلى تغيير الجامعة بل إنهم حتما سيقومون بحركات إحتجاجية يكون لها أثارا سلبية على المستوى الإجتماعي والسياسي .

وبناءا على ما سبق ذكره ، فإن العوامل السياسية تلعب دورا فعالا على مستوى المؤسسة العمومية ذات الطابع غير الربحي ، ذلك :

- أنه عند إتخاذ القرار ، لا يأخذ فقط بعين الإعتبار أهداف المؤسسة ، بل يتم الإهتمام أكثر بالأثر الذي يحتمل أن يتركه هذا القرار على الرأي العام .

- أن مساهمة الجمهور في إتخاذ القرار قد تكون هدفا سياسيا في حد ذاتها ، إذ أن الأمر لا يتعلق فقط بالنتيجة النهائية بل أنه يتعلق بالوسيلة التي أستعملت للوصول إلى هذه النتيجة .

- إن المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي ، نادرا ما يمكن إعتبارها مستقلة ، إذ أنه يجب الأخذ بعين الإعتبار ، إنتماءها للقطاع العمومي ، الشيء الذي يفرض عليها الخضوع للوصاية من حيث التوجيهات العامة من الناحية الإستراتيجية ولقواعد المحاسبة العمومية من الناحية المالية ولأحكام النصوص القانونية والتشريعية الخاصة بتسيير المستخدمين والتي يشرف عليها الوظيف العمومي ، وهذا من ناحية تسيير المستخدمين ، إن هذه الأمور تجعل المؤسسة واقعة تحت ضغط خارجي كبير قد يؤثر بصفة أو بأخرى على قرارات ونشاطات المؤسسة .

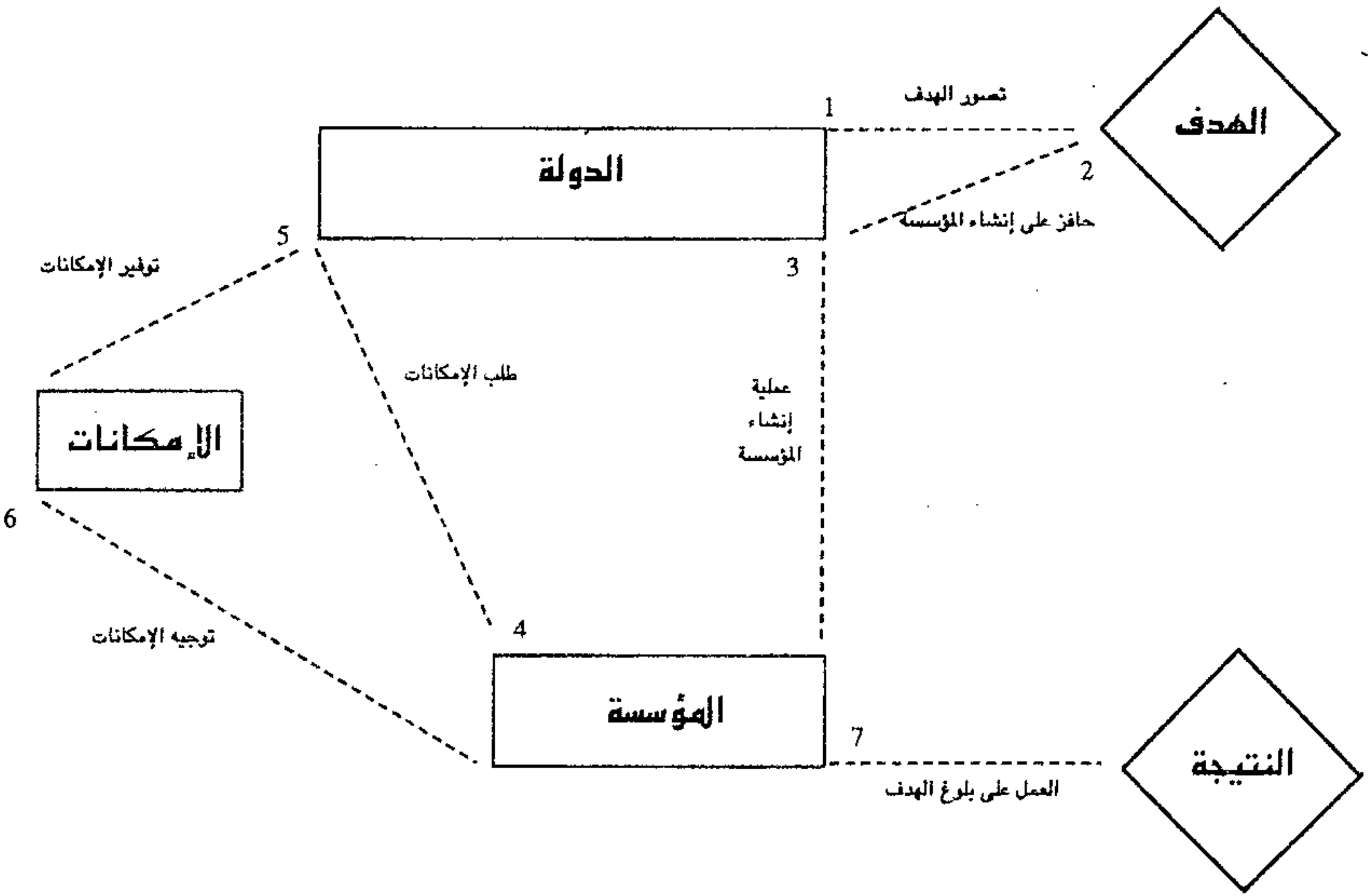
المبحث الثاني

مفهوم التسيير وترشيده

يتمثل التسيير في الإستعمال الأمثل للإمكانات المادية والبشرية المتاحة ، بهدف الوصول إلى مردودية مرضية تكون أكبر أو على الأقل مساوية للمجهود المبذول ، وبعبارة أوضح ، كيفية تحقيق هدف معين بوسائل محددة .

وفيما يخص المؤسسات العمومية ذات الطابع الغير ربحي ، فإن مشاريع الدولة تبدأ بوضع تصورها للهدف المرغوب الوصول إليه ، ليصبح هذا الهدف نفسه ، حافزا للدولة على إنشاء المؤسسة القادرة على تحقيقه ، وعند إنشاء هذه الأخيرة ، يظهر معها مطلبها الموضوعي والشرعي المتمثل في توفير الإمكانات المادية والبشرية ، فتعمل الدولة على توفيرها ، وبعد أن تتم عملية توجيه هذه الإمكانات إلى المؤسسة ، تتوجه هذه الأخيرة إلى تحقيق الهدف الذي أنشئت من أجله ، إلا أنه لا يمكن التحدث عن أي بلوغ للهدف إلا إذا تطابقت نتائج نشاطات المؤسسة مع الهدف الذي وضعته الدولة .

ويمكن التعبير عن ذلك بواسطة المخطط التالي :


الهدف
تصور الهدف
1
حافز على إنشاء المؤسسة
2
الدولة
3
عملية
إنشاء
المؤسسة
طلب الإمكانات
4
5
توفير الإمكانات
الإمكانات
6
توجيه الإمكانات
المؤسسة
7
العمل على بلوغ الهدف
النتيجة

أما عملية ترشيد التسيير فتعتبر الشغل الشاغل لسيري المؤسسات العمومية ذات الطابع الغير ربحي ، خاصة إذا تم الأخذ بعين الإعتبار الخصائص المذكورة سابقا ، والتي تميز هذه المؤسسات عن المؤسسات الربحية ، حيث أن عملية ترشيد التسيير تعني قدرة المسؤول على :

- مراقبة التكاليف لتفادي التبذير وكذلك الإستعمال المزدوج .
- توجيه الموارد للفئة المثلى من الجمهور .
- قياس نتائج النشاط ، بغية إكتشاف الأخطاء وتصحيحها في حينها .
- تكييف نشاط المؤسسة بما يتلاءم وإحتياجات الجمهور .
- تطوير الموارد المالية للمؤسسة بغية ضمان نشاطها المستقبلي .

إلا أنه لا يمكن التحدث عن عملية ترشيد التسيير ، دون التمعن في مفهوم التسيير والذي يتلخص في : " الإستعمال الأمثل للوسائل المادية والبشرية المتاحة ، بهدف الوصول إلى مردودية مرضية ، تكون أكبر أو على الأقل مساوية للمجهود المبذول " . ومن خلال هذا المفهوم تتحدد إحتياجات التسيير في التالي :

- نظام معلوماتي يحدد الإمكانات البشرية والمادية المتاحة ، كمادة خام وكقاعدة إنطلاق .
- نظم التحاليل السياسية والمالية والتي تعتبر الوسائل التي تسمح بالإستعمال الأمثل للإمكانات المتاحة .
- نظم الموازنة المالية والتي تسمح بتحديد مفهوم (المردودية المرضية) .
- طرق فعالة لقياس النتائج ومراقبة الميزانية ، والتي تسمح بمراقبة الأداء من خلال مقارنة النتائج المتوصل إليها من جهة ، والإمكانات المتاحة من جهة أخرى .

المطلب الأول : النظام المعلوماتي :

مهما كانت طبيعة القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة ، ومهما كان حجمها ، فإن أي مسؤول ، بغض النظر عن درجة مسؤولياته أو سلمه الإداري ، يحتاج قبل إتخاذه لأي قرار ، إلى مجموعة معينة ومحددة من المعلومات التي تسمح له بالإلمام بموضوع القرار ، مما يسمح له بإتخاذ القرار المناسب وفي الوقت المناسب وكذلك بمراقبة تنفيذه ، والتأكد من النتائج المترتبة عنه . إن هذه المعلومات يتم الحصول عليها بعدة طرق منها . الإتصالات المباشرة بالمعنيين بالأمر ، عن طريق عقد إجتماعات أو زيارات ميدانية أو عن طريق وسائل أخرى كالهاتف والتلكس والفاكس والمراسلات الإدارية ، كما قد تكون عن طريق نظم معلوماتية ، ونقصد بها نظم إدارية (سواء يدوية أو إعلامية آلية) تقوم بجمع وضبط المعلومات ، ثم مراقبتها ، ثم معالجتها ، ثم تخزينها ، ثم البحث عنها عند الحاجة ، ثم إيصالها إلى طالبيها على شكل معطيات ، وذلك لتلبية حاجياتهم من المعلومات .

وتعتمد المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي على نظامين أساسيين توفرهما كل من :

- المحاسبة العمومية .
- عارضة القيادة .

وقبل التطرق إلى هذين النظامين بنوع من التفصيل يجب التذكير بأن النظام المعلوماتي ينشغل أساسا ، بإستخراج المعلومات الفعالة وبصفة منتظمة ، والتي تكون صالحة للإستعمال كقاعدة للتحاليل والمقارنات ، إذ أن المعلومات الدقيقة تعطي لكل مقدار معين تعريفه الدقيق ، كما تقدر أين ومتى وكيف يتم ضبط أي عنصر من العناصر المكونة لها ، كما توضح طريقة معالجة كل حالة من الحالات الخاصة بها .

وإذا كان النظام المعلوماتي يوفر أفضل إمكانيات المراقبة ، فإنه ولتفادي الفراغ الذي يمكن أن يحدث عند عرض المعلومة ، يجب وضع تصور للطرق التي تعالج بها الحالات الرئيسية التي يمكن التعرض لها ، وفيما عدى الحالات التي لم يتم تصورها عند وضع إجراءات معالجة المعطيات أو في حالة عدم إحترام هذه الإجراءات (وهو ما يمكن إكتشافه عن طريق المراقبة الداخلية) ، فإنه لا مجال للتفسيرات الشخصية لطرق تحديد وتقديم المعلومات .

1 - نظام المحاسبة العمومية :

نظرا للخصائص التي تتميز بها ، والمذكورة بالتفصيل في الباب الأول من الفصل الأول من هذه الرسالة ، فإن المحاسبة العمومية توفر الأرضية الخصبة للمعلومات المالية والمحاسبية المتعلقة بالمؤسسة ، فبالإضافة إلى المعلومات المفصلة والتي تقدمها الوثائق والدفاتر المحاسبية المذكورة ، نجد أن وثيقتين ، الوضعية المالية وحساب التسيير يعرضان المعلومات التالية :

- الوضعية المالية :

وهي وثيقة فصلية يصدرها المحاسب العمومي مع نهاية كل ثلاثي من السنة المالية وتحمل التفاصيل التالية :

رصيد الصندوق
+
رصيد حساب الخزينة
+
رصيد الحساب البريدي
= الرصيد المالي للمؤسسة

إجمالي إيرادات حسابات الميزانية
–
إجمالي نفقات حسابات الميزانية
= الرصيد (أ)

إجمالي إيرادات الحسابات الخارجة عن إطار الميزانية
–
إجمالي نفقات الحسابات الخارجة عن إطار الميزانية
= الرصيد (ب)

رصيد المؤسسة بتاريخ 31 / 12 / ن-1 (السنة المالية السابقة)
+
الرصيد (أ)
–
الرصيد (ب)
= الرصيد المالي للمؤسسة

المعلومات الخاصة بكل حساب من حسابات الميزانية (جانب الإيرادات)

رقم الحساب	البيان	الإيرادات التقديرية	الإيرادات التقديرية بعد التعديل (1)	الإيرادات المحصلة (2)	الرصيد (1) - (2)

المعلومات الخاصة بكل حساب من حسابات الميزانية (جانب النفقات)

رقم الحساب	البيان	الإعتماد المفتوح	الإعتماد المفتوح بعد التعديل (1)	النفقات الملتزم بها	النفقات المسددة (2)	الرصيد (1) - (2)	النسبة المئوية للإستهلاك

المعلومات الخاصة بالحسابات الخارجة عن إطار الميزانية

رقم الحساب	البيان	مجموع الإيرادات (1)	مجموع النفقات (2)	الرصيد (1) - (2)

حساب التسيير :

وهي الوثيقة الواجب تقديمها من طرف المحاسب العمومي إلى كل من الآمر بالصرف والوزارة الوصية و وزارة الإقتصاد ومجلس المحاسبة ، وذلك مع كل نهاية سنة مالية ، ويوضح المعلومات التالية :

رصيد حسابات الميزانية للسنة المالية السابقة

+

رصيد الحسابات الخارجة عن إطار الميزانية للسنة المالية السابقة

= الرصيد الإجمالي للسنة المالية السابقة

إجمالي مديونية السنة المالية السابقة

إجمالي ديون السنة المالية السابقة

	حسابات الميزانية	الحسابات الخارجة عن إطار الميزانية	المجاميع
الإيرادات المحصلة خلال السنة المالية (+) مبلغ الفائض الذي تم دفعه إلى الخزينة (−) العجز الذي تم دفعه من طرف الخزينة العمومية (+) النفقات المسددة خلال السنة المالية (−) رصيد السنة المالية السابقة: فائض (+) / عجز (−)			
الفائض او العجز النهائي للسنة المالية الحالية			

إجمالي إيرادات حسابات الميزانية

—

إجمالي نفقات حسابات الميزانية

= النتيجة السنوية لحسابات الميزانية

+ أو —

نتيجة السنة المالية السابقة المتعلقة بحسابات الميزانية

= النتيجة الإجمالية لحسابات الميزانية

+

مجموع المديونية (لفائدة حساب المؤسسة)

—

مجموع الديون (على حساب المؤسسة)

= النتيجة النهائية للسنة المالية والمتعلقة بحسابات الميزانية

ملاحظة :

يرفق حساب التسيير بالقائمتين المفصلتين والخاصتين بمبالغ وأسماء المدينين والدائنين . كما يوضح حساب التسيير تفاصيل حسابات الميزانية سواء كانت الخاصة بالإيرادات أو النفقات ، بنفس الطريقة المبينة في وثيقة " الوضعية المالية " .

أما فيما يخص الحسابات الخارجة عن إطار الميزانية فيعرضها حساب التسيير على الشكل التالي :

رقم الحساب	البيان	الرصيد لغاية 31 / 12 / ن -1	إيرادات السنة المالية (ن)	المجموع	نفقات السنة المالية (ن)	الرصيد بتاريخ 31 / 12 / ن
المجاميع						

2 - نظام عارضة القيادة :

ونقصد به مجموع المعلومات المقدمة إلى مسؤول معين ، وبصفة منتظمة لمساعدته على تسيير المصلحة أو المصالح الموجودة تحت إشرافه ، وتحتوي عارضة القيادة على عدة عناصر منها المحاسبية وغير المحاسبية ، ونذكر منها :

- الأدلة المتعلقة بالإمكانات البشرية المادية والمتوفرة وكذلك المتعلقة بالتسيير الداخلي للمؤسسة .

وللتوضيح نضرب مثلا بالأدلة الممكن توفيرها لمدير الدراسات بمعهد من معاهد مؤسسات التعليم العالي :

- دليل خاص بالأساتذة الموضوعين تحت تصرفه ، مع بيان تخصصاتهم و رتبتهم (أستاذ ، أستاذ محاضر ، مكلف بالدروس ، أستاذ مساعد ، معيد) ، وكذلك عددهم في كل تخصص وفي كل رتبة .

- دليل خاص بعدد المدرجات والقاعات الممكن إستعمالها .

- دليل النصوص التنظيمية والتشريعية التي تحدد علاقات العمل بين الإدارة والأساتذة والطلبة .

- الأدلة المتعلقة بمنجزات المصلحة أو المؤسسة ، خلال السنوات السابقة ، وذلك لإستعمالها كمرجع للمقارنة .

وفي سياق المثال السابق نذكر :

- دليل يوضح عدد الطلبة المتخرجين مع نهاية كل سنة دراسية وذلك خلال السنوات السابقة ، مع بيان تخصصاتهم وجنسهم وجنسيتهم .

- دليل يوضح تطور عدد المدرجات والقاعات خلال السنوات السابقة .

- الأدلة المتعلقة بالمحيط الخارجي والتي لها تأثير مباشر على نشاط المصلحة أو المؤسسة .

ودائما وفي نفس سياق المثال السابق نذكر :

- دليل العطل الرسمية ، لتفادي برمجة أي نشاط في أيام العطل هذه .

- الدليل المتعلق بمواقيت وأيام العمل الخاصة بمصالح الخدمات الجامعية وذلك لتفادي برمجة الدروس بطريقة تتضارب مع مواعيد النقل والغذاء .

أ : إمكانات إستعمال عارضة القيادة :

إن إستعمال عارضة القيادة كنظام معلوماتي ، لا يعني أنها تقوم بتوزيع المعلومات المساعدة على الإجابة لكل التساؤلات المطروحة من طرف كل المسؤولين ، ذلك وقد نجد أن نفس المسؤول لا يستعمل معلومات محددة بنفس الطريقة ، في كل الحالات التي تواجهه . كالحاجة إلى إتخاذ قرار فاصل بين عدة إختيارات ، أو للقيام بعملية توجيه طلبة الجذع المشترك نحو التخصصات ، أو للقيام بعملية تحفيز فئة معينة من الموظفين ، أو للقيام بعملية مراقبة النتائج ، فبإختلاف الحالة تختلف الحاجة إلى دقة المعلومات نفسها .

وعليه فإنه عند القيام بوضع عارضة القيادة ، لابد من معرفة طبيعة المستعملين (وضعيتهم داخل المؤسسة) وكذلك طبيعة التساؤلات اليومية المحتمل أن تواجههم بحكم مراكز عملهم ، وبعد التعرف على ذلك يجب البحث عن الأدلة النموذجية ونقصد بالدليل النموذجي ، ذلك الدليل المتعدد الإستعمالات بحيث يسمح للمسؤول بإستعماله لعدة أغراض بواسطة بعض المعالجات البسيطة أو بواسطة التعديلات السطحية التي يجريها عليه ، وهذا للتقليص قدر المستطاع من الأدلة إلى الحد الأدنى اللازم لعملية التسيير ، إذ أن كثرتها يعتبر هو نفسه سوء إستغلال للوقت وللإمكانات المتاحة ، والتي يمكن أن تستغل في تحقيق أهداف أخرى .

ب : عارضة القيادة ومراقبة النتائج :

من وجهة نظر مراقبة النتائج ، تتكفل عارضة القيادة ، بالقيام بعملية التجميع التركيبي للعناصر الفعالة التي تساعد على التأكد من التنفيذ الصحيح للإستراتيجية الموضوعة من طرف المؤسسة .

فإذا كانت المؤسسة (1) تعير إهتمامها للتطوير الكمي لخدماتها ، سواء عن طريق زيادة كمية الخدمات المقدمة للمتعاملين القدامى أو عن طريق البحث عن متعاملين جدد ، أو الإثنين معا ، فإن عارضة القيادة يجب أن تهتم بالأدلة المتعلقة بالعناصر الفعالة ونذكر منها (2) :

- الدليل الخاص بعدد الأساتذة بما فيها التوقعات المستقبلية .
- الدليل الخاص بعدد المدرجات والقاعات وطاقاتها ، مع توقعات زيادة عددها أو توسيعها في المستقبل القريب .
- الدليل الخاص بالوسائل المادية المتاحة كالتجهيزات ووسائل العمل الأخرى وتوقعات المشتريات الجديدة منها .
- الدليل الخاص بالتطور العددي للطلاب ، مع توقعات تسجيلات السنوات الدراسية القادمة .

أما إذا كانت المؤسسة (1) تعير أهتمامها للتطوير النوعي لخدماتها ، وذلك إما عن طريق تطوير نوعيات الخدمات المقدمة ، أو عن طريق إشباع إحتياجات المتعاملين وما يتطلبه ذلك من تطور في الأذواق ، ففي هذه الحالة لا تصبح العناصر المذكورة في الحالة السابقة عناصر فعالة ، وعليه فإن عارضة القيادة يجب أن تهتم بعناصر أخرى نذكر منها (2) :

- الدليل الخاص بالأساتذة ، والذي يحدد : رتبهم العلمية ، وتخصصاتهم ، ونتائج أعمالهم في ميدان البحث العلمي وكذلك النشر ، وخبراتهم الميدانية في مجال التدريس ، وأساليبهم البيداغوجية .

(1) : في حالة مؤسسة تابعة للتعليم العالي .

(2) : على سبيل المثال لا الحصر .

- الديل الخاص بالتجهيزات العلمية المتوفرة وإمكانية تطويرها أو تجديدها .

- الدليل الخاص بالمكتبة : نوعية الكتب المتوفرة ، والمجالات المتخصصة وإمكانية توفير أحدث الكتب .

- الدليل المتعلق بنتائج البحوث في مجال تطوير البرامج التعليمية وأساليب التدريس ، وإمكانية إستغلال هذه النتائج ميدانيا .

وأخيرا يجب الإشارة إلى أنه ، عند إعداد هذه الأدلة ، لابد وأن تتوفر فيها ، وفي حدود الإمكان المواصفات التالية :

- سهولة وسرعة الحصول عليها : إمكانية توفيرها في الوقت المناسب .

- الشفافية : أن تكون بأسلوب واضح ومعبر بحيث يسهل عملية الفهم .

- الحساسية : أي أنها تتأثر بكل تغيير قد يطرأ على المجال الخاص بها ، وبذلك تكون معبرة عن الظاهرة .

- وضوح الهدف : بحيث يفهم المقصود منها بكل وضوح وبدون أي إلتباس .

- الوفاء : حيث تكون وفية لمفهوم وحجم تغير الظاهرة .

ومن جهة أخرى يجب تفادي أن يكون الدليل غير معبر عن الظاهرة ككل (أي كأن يغطي جزىء منها فقط) ، أو أن يكون موضوعا بغرض التعبير عن الوصول إلى النتيجة المثلى (أي إستعمال المبالغة أو المغالطة) .

المطلب الثاني : نظم التحاليل الإقتصادية والمالية والسياسية :

ونقصد بها مجموع الأساليب المستعملة لمساعدة المسؤول على إتخاذ قراره المتعلق بتحديد وتوجيه نشاطات المؤسسة ، على شرط أن تسمح هذه الأساليب لنفس المسؤول بان يكون على دراية مسبقة بما قد ينجر عن قراره هذا من نتائج إيجابية كانت أم سلبية ، على المستوى السياسي والإقتصادي والمالي .

إن نظم التحاليل هذه تستدعي أولا ، القيام بعملية تشخيص للنشاطات الحالية للمؤسسة وتقييمها ، ثم القيام بالتخطيط للنشاطات المستقبلية وفي هذه المرحلة الثانية ، لابد من الأخذ بعين الإعتبار المؤثرات الخارجية المحتملة . إن هذا الشرط ، يعود أساسا إلى مدى تأثر المؤسسة بالمحيط الخارجي ، نظرا لطبيعتها ، وهو ما تم التطرق إليه عند دراسة موضوع خصوصيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الغير ربحي .

إن تحديد وتوجيه نشاطات المؤسسة ، يعني بعث نشاطات جديدة ، أو تطوير النشاطات الحالية بطرق جديدة ؛ وهذه العملية تفرض عدة تساؤلات ، وعلى المسؤول الإجابة عليها بكل أمانة :

- ما هو النشاط الجديد ، أو النشاط الحالي المرغوب تطويره ؟
- ما هي الأهداف المرجوة من هذا النشاط ؟ وهل يمكن بلوغها بطرق أخرى ؟
- ما هي الإمكانيات البشرية والمادية المتاحة والتي تسمح بضمان الإنطلاق في هذا النشاط ؟
- ما هي العوائق التي يمكن أن تحد من إمكانات التغيير ؟

1 - مرحلة تشخيص نشاطات المؤسسة :

إن عملية تشخيص نشاطات المؤسسة تتم عن طريق تحليل الإجابتين المتعلقتين بالسؤالين التاليين :

- هل تمكنت المؤسسة خلال السنوات القليلة الماضية من التأقلم مع تطور أذواق المتعاملين ؟ وكذلك مع التغيرات التي تكون قد طرأت على تركيبة المتعاملين ؟

فمثلا لو تعلق الأمر بمؤسسة جامعية ، فإن السؤال يمكن أن يطرح على النحو التالي :

هل أن نشاطات الجامعة إستطاعت أن تتأقلم مع أذواق الطلبة في مجال التخصصات التي يرغبون في دراستها ؟ وهل إستطاعت هذه النشاطات التأقلم والتكيف مع المستوى التعليمي لمجموع الطلبة الجدد ، إذا كان هناك تغير نسبي في المستوى العلمي لمجموع الناجحين في شهادة البكالوريا ؟

- هل أن طبيعة النشاطات الحالية ، تم إختيارها بناءا على متطلبات فرضتها ظروف سياسية معينة ؟

أو إنشغالات مهنية مبنية على إحترام مقاييس مهنية محددة ؟ أو إنشغالات مبدئية ، متعلقة بضرورة ضمان تأدية خدمات عمومية محددة .

فلو تعلق الأمر بمعهد وطني للتعليم العالي للعلوم الطبية ، فإن السؤال السابق قد يأخذ الصيغة التالية :

هل أن التخصصات الطبية (الطب ، جراحة الأسنان ، الصيدلة ، طب الحيوانات ...) تم تحديدها لأغراض سياسية بحتة ، وبناءا على تعليمات صادرة عن أصحاب القرار السياسي ؟ أم بناءا عى متطلبات مهنية موضوعية لقطاع الصحة بعد توفر كل الشروط المهنية المطلوبة ؟ أم أن وضع هذه التخصصات كان في الإطار العام الداخل في إطار مبدأ ضمان التعليم لكل حاملي شهادة البكالوريا ؟

ونظرا لخصوصيات المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي ، والتي تتميز بإختلاف معطيات التسيير ، من قطاع إلى أخر من القطاعات المختلفة [1] التي تمت دراستها في هذه الرسالة تحت عنوان : " ميادين تطبيق المحاسبة العمومية " ، لم يتم تحديد الطريقة النموذجية لإنجاز هذا التشخيص ، والتي تتماشى مع كل المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي بغض النظر عن القطاع الذي تنتمي إليه ، وأمام هذا العجز ، فغالبا ما تتبع المراحل التالية لإنجاز مهمة التشخيص هذه .

---

(1) : أنظر ص : 11 .

– وضع قائمة بنقاط قوة ونقاط ضعف النشاط (موضوع الرسالة) مع الأخذ بعين الإعتبار الدوافع التي أدت إلى وضعه فمثلا يمكن أن يكون توفر المؤسسة التعليمية على عدد لابأس به من الأساتذة ذو الكفاءة العلمية المعتبرة ، نقطة من نقاط قوة نشاط المؤسسة ، في حين أن قلة المدرجات والقاعات المخصصة للتدريس قد تمثل نقطة ضعف بالنسبة لنشاطها .

– حصر العناصر المهمة والمتغيرات الرئيسية التي تسمح بضمان نجاح المؤسسة في هذا الميدان أو ذاك من النشاطات ومن بين هذه العناصر نذكر على سبيل المثال ، لا الحصر ، العناصر التالية :

– عدد الأساتذة ونوعيتهم .

– عدد المدرجات وقاعات التدريس .

– كمية ونوعية الكتب والمراجع المتوفرة .

– كمية ونوعية وقدرات الإستغلال المتعلقة بوسائل العمل .

– إمكانية التحكم في جداول التوقيت بالدراسة .

– تحديد العقبات الرئيسية المحتمل مواجهتها أثناء تنفيذ القرار مع دراسة إمكانية تجاوزها ، وفي هذا السياق نذكر المثال التالي :

بفرض أن مكتبة المعهد مفتوحة للجامعيين من الساعة الثامنة صباحا إلى غاية السادسة مساءا ، أي بمعدل عشرة ساعات يوميا ، ونظرا لإرتفاع عدد المترددين عليها يوميا ، وكذلك لكون القانون الداخلي الجديد للمكتبة لا يسمح بالإعارة الخارجية للكتب النادرة ، إزداد إلحاح الجامعيين وخاصة منهم الأساتذة على المطالبة بتمديد فترة العمل اليومية للمكتبة ، ويدور التفكير حاليا ، حول إمكانية فتح المكتبة إبتداءا من السابعة صباحا وإلى غاية التاسعة ليلا ، أي بمعدل أربعة عشرة ساعة يوميا ، إلا أن المشكل الرئيسي المحتمل مواجهته عند تنفيذ هذا القرار المتعلق بالتوقيت الجديد للعمل ، هو إحتمال عدم توفر العدد الكافي من العمال الذي يسمح بوضع فريقين يعملان بنظام التداول (7 × 2) ، أي فريقين يشتغل كل فريق منهما سبعة ساعات يوميا ، وعليه يجب التفكير بجدية في إمكانية التفاوض مع الوظيف العمومي لفتح مناصب شغل جديدة وكذلك في إمكانية التفاوض مع

وزارة الإقتصاد عن طريق الوزارة الوصية حول إمكانية توفير الميزانية الخاصة بالعلاوات التي تضمنها النصوص القانونية ، للعمال الذين يعملون بنظام المداومة .

- العمل على تجنب تشتيت الإمكانات ، وذلك بالعمل على الحد من سلبيات نقاط الضعف من جهة ، والعمل على الإستغلال الأمثل لنقاط القوة من جهة أخرى .

فمثلا في حالة قلة المدرجات والقاعات المخصصة للتدريس من جهة ووجود فائض في عدد الأساتذة من جهة أخرى ، ففي هذه الحالة يجب أن لا نترك قلة القاعات والمدرجات هي التي تطغى بسلبياتها وتأخذ كذريعة للتهرب من المسؤولية ، بل يجب البحث عن الوسائل وتهيئة الظروف التي تسمح بإستغلال المدرجات والقاعات أقصى حد ممكن ، وذلك بإستغلالها أكبر عدد ممكن من الساعات يوميا ، حتى ولو إقتضى الأمر تنظيم بعض الدروس المسائية ، لأن ذلك سيؤدي إلى الإستغلال الأمثل للطاقات العلمية المتاحة والمتمثلة في الأساتذة ، ولا يعني ذلك التوقف عن عملية البحث عن الحل الجذري لمشكلة المدرجات والقاعات بل يجب مواصلة العملية إلى غاية بلوغ الهدف وإزالة نقطة الضعف هذه ، ولكن في إنتظار ذلك كان لزاما العمل على الحد من سلبياتها .

2 - مرحلة التخطيط للنشاطات المستقبلية :

بعد الإنتهاء من المرحلة الأولى والمتعلقة بتشخيص نشاطات المؤسسة يأتي دور المرحلة الثانية ، والمتمثلة في مرحلة التخطيط للنشاطات المستقبلية للمؤسسة ، ذلك لأن التشخيص يأخذ كركيزة ، يعتمد عليها المخططون سواء كانوا محللين أم مسيرين ، من أجل محاولة تصور وقياس ، الآثار التي من المحتمل أن تترتب عن تطبيق كل مخطط من المخططات المقترحة ، وبناءا على نتائج عملية التصور والقياس هذه ، تتم عملية إختيار المخطط المناسب ، بكل قناعة ودراية بالموضوع ، وفي هذا المجال يمكن حصر الآثار الواجب أخذها بعين الإعتبار عن عملية التخطيط هذه في التالي :

- الآثار ذات الطبيعة الإقتصادية .
- الآثار ذات الطبيعة المالية .
- الآثار ذات الطبيعة السياسية .

أ : الآثار ذات الطابع الإقتصادي :

ويمكن إستنتاجها من خلال الإجابة على السؤالين التاليين :

- ما هي تكلفة المشروع بالنسبة للمؤسسة ؟

- ما هي الإمتيازات التي يمنحها للمؤسسة ؟

إن الدقة في الإجابة على هذين السؤالين تسمح بتحديد الآثار الإقتصادية المترتبة عن تنفيذ المشروع من خلال مقارنة التكلفة بالإمتيازات الممنوحة ، ذلك أن التحليل الإقتصادي يعتمد على مفهوم التكلفة المناسبة . أي التكلفة المثالية .

ب : الآثار ذات الطابع المالي :

ويمكن إستنتاجها من خلال الإجابة على السؤال التالي :

- ما هو وقع التغيرات التي ستقع على جانبي النفقات والإيرادات المتعلقة بميزانية المؤسسة ، والمترتبة على تنفيذ المشروع ؟ ذلك لأن الإجابة ستحدد مدى قدرة تحمل ميزانية المؤسسة لوقع هذه التغيرات .

جـ : الآثار ذات الطابع السياسي :

إن كل قرار مهما كان مصدره ، يعتبر ذو حدين ، أحدهما إيجابي والآخر سلبي ، وعليه فإن تطبيقه سيؤدي حتما إلى إرضاء شخص أو فئة معينة وفي نفس الوقت يؤدي إلى سخط شخص أو فئة أخرى وعليه ولتحديد الآثار " ذات الطابع السياسي " لابد من الإجابة بصراحة على الأسئلة التالية :

- من هو مع المشروع ؟

- من هو ضد المشروع ؟

- ما هو رد الفعل المنتظر من كل طرف في حالة تنفيذ المشروع ؟

إن تحديد الإجابة على الأسئلة السابقة ، وخاصة منه السؤال الأخير يسمح بمعرفة مدى قدرة المؤسسة على معالجة الوضع أو قدرتها على التصدي لردود الفعل هذه .

د : مثال تطبيقي :

وللتوضيح أكثر إرتأينا ضرورة تقديم المثال التالي والمتمثل في عرض حالة ميدانية :

لدينا مؤسسة جامعية تريد إدخال نظام الإعلام الآلي كوسيلة عمل جديدة بدلا من النظام الميكانيكي والميكانوغرافي الذي يتم العمل به في الوقت الراهن .

ومن خلال عملية تشخيص نشاطات المؤسسة ، والتي قامت بها لجنة مختصة ، تم إستنتاج المعطيات التالية :

- لا يوجد في الميزانية حساب خاص بإقتناء تجهيزات الإعلام الآلي .

- يوجد في الميزانية إعتماد مالي مقدر بمبلغ 000 200 1 دج في حساب " إقتناء وسائل النقل " ، هذا الإعتماد كان موجه لشراء حافلة لنقل العمال ، إلا أن عملية الشراء هذه لا يمكن تحقيقها هذه السنة بسبب الخلاف المالي الحاصل بين المؤسسة ومؤسسة " سوناكوم " الممول الوحيد .

وبعد عدة إتصالات تم الحصول على الموافقة المبدئية لكل من الوزارة الوصية ووزارة الإقتصاد على إمكانية تحويل الإعتماد المفتوح لـ " إقتناء وسائل النقل " إلى حساب خاص بالوسائل أو التجهيزات .

- إن المشروع يكلف مبلغ 000 950 دج ، بما فيها شراء تجهيزات الإعلام الآلي .

- أن الأجهزة الخاصة بالإعلام الآلي هذه ، يمكن إستعمالها لمدة 6 سنوات وبعد هذه المدة ستصبح غير قابلة للبيع .

- أن المشروع يوفر خدمات ذات نوعية عالية نسبيا للمتعاملين .

- أن المشروع يتطلب تسريح 6 موظفين .
- أن المشروع يوفر مبلغ 000 280 دج سنويا ، والمتمثلة في مرتبات الموظفين المسرحين .
- أن المشروع يسمح بتقليص المساحة المخصصة للإدارة وذلك بتحويل مكتب إداري إلى قاعة تدريس .
- معدل الخصم 6 ٪ بالنسبة للسنوات الستة التالية .

والمطلوب القيام بالتحاليل المتعلقة بالآثار الإقتصادية والمالية والسياسية ، والتي يمكن أن تترتب عن هذا المشروع .

وبإعتبار أن :

القيمة الحالية الصافية [1] $= \text{ن}_0 - \text{ف}_0 + \frac{\text{ن}_1 - \text{ف}_1}{1 + \text{م}} + \frac{\text{ن}_2 - \text{ف}_2}{(1 + \text{م})^2} + \ldots + \frac{\text{ن}_{\text{ي}} - \text{ف}_{\text{ي}}}{(1 + \text{م})^{\text{ي}}}$

ن_0: نفقة إنطلاق المشروع .

ن_1: نفقات السنة الأولى من المشروع

$\text{ن}_{\text{ي}}$: نفقات السنة(ي) من عمر المشروع

ف : الفائدة المترتبة عن المشروع (عائدات المشروع)

م : معدل الخصم

---

(1) : René DEMESTERE et Gerard VIENS , Management des Collectivités locales et des Associations sans but lucratif , Entreprise moderne d'edition , (Septembre 1980).

القيمة الصافية الحالية = $-950\,000 + \left(\frac{280\,000}{1.07}\right) + \left(\frac{280\,000}{1.07^{2}}\right) + \left(\frac{280\,000}{1.07^{3}}\right) + \left(\frac{280\,000}{1.07^{4}}\right) + \left(\frac{280\,000}{1.07^{5}}\right) + \left(\frac{280\,000}{1.07^{6}}\right)$

$$= -950\,000 + (0.935 \times 280\,000) + (0.873 \times 280\,000) + (0.816 \times 280\,000) + (0.763 \times 280\,000) + (0.713 \times 280\,000) + (0.667 \times 280\,000)$$

$$= -950\,000 + 261\,800 + 244\,440 + 228\,480 + 213\,640 + 199\,640 + 186\,760$$

$$= 384\,760$$

القيمة الصافية الحالية = 384 760 دج .

القيمة الصافية الحالية > 0

إذا فالمشروع ذو مردودية إقتصادية ، خاصة أنه يسمح بالتقليص من المساحة المخصصة للإدارة .

بالنسبة للآثار ذات الطابع الإقتصادي :

يجب حساب مردودية المشروع من خلال حساب ، القيمة الحالية الصافية .

بالنسبة للآثار ذات الطابع المالي :

إن تنفيذ هذا المشروع يعني إتخاذ كل الإجراءات الضرورية لتحضير ميزانية معدلة . في الوقت المناسب ، وذلك لإجراء التعديلات التالية على الميزانية الحالية :

- فتح حساب " إقتناء تجهيزات الإعلام الآلي " .
- فتح حساب " صيانة تجهيزات الإعلام الآلي " .
- ترصيد حساب " إقتناء وسائل النقل " وتحويل إعتماده يتم على النحو التالي :
- مبلغ 000 950 دج بإتجاه " إقتناء تجهيزات الإعلام الآلي " .

مبلغ 000 250 دج بإتجاه " صيانة تجهيزات الإعلام الآلي " .

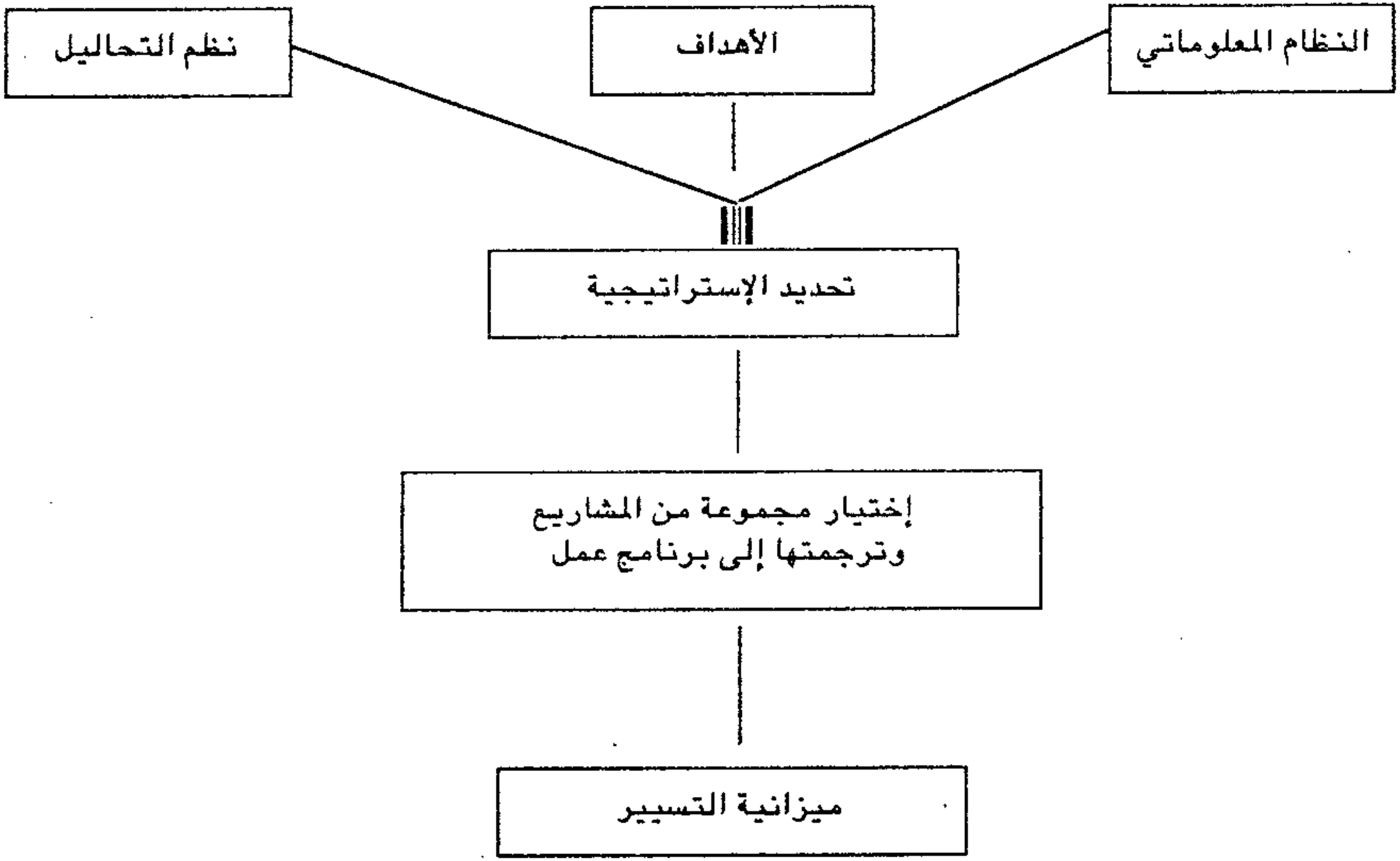
بالنسبة للآثار ذات الطابع السياسي :

إذا كانت عملية تحسين نوعية الخدمات المقدمة من طرف المؤسسة إلى المتعاملين ، وكذلك عملية تحويل مكتب إداري إلى قاعة تدريس ، سيكون لها الصدى الإيجابي لدى المتعاملين ، خاصة منهم الأساتذة والطلبة ، فإنه من المنتظر أن يكون لقرار تسريح 6 موظفين ، رد فعل عنيف من طرف المعنيين بالأمر (الموظفين المسرحين) ، وبدرجة أقل ، من طرف زملائهم ، إلا أن قوة مجلس نقابة المؤسسة ، وقدرته على تجنيد العمال ، خاصة في المواقف الصعبة ، للقيام بإضراب أو مسيرات إحتجاجية ، قد تعرض المؤسسة إلى زعزعة تكون عواقبها السياسية وخيمة ، في ظل الظروف الراهنة ، وعليه ينصح قبل إتخاذ القرار النهائي بفتح مفاوضات مع ممثلي المجلس النقابي لإيجاد الصيغة المرضية للطرفين (الإدارة والنقابة) .

المطلب الثالث : نظام الموازنة المالية :

إن نظام الموازنة المالية للمؤسسة يعتمد أساسا على عنصرين أساسيين ، النظام المعلوماتي من جهة ، ونظم التحاليل الإقتصادية والمالية والسياسية ، من جهة أخرى ، ذلك أن هذين العنصرين هما اللذان يقومان بتوجيه أهداف المؤسسة بطريقة تسمح لها بالمحافظة على توازنها وسط المؤثرات الداخلية والخارجية . أما الهدف الذي يهدف إليه نظام الموازنة المالية ، فيتمثل في إنجاز ميزانية تقديرية مثالية وموضوعية .

إن الأهداف العامة للمؤسسة تكون محددة بناءا على الأهداف التي أنشأت من أجلها ، وبفضل المعطيات المحصل عليها عن طريق النظام المعلوماتي وكذلك التوجيهات الناتجة عن التحاليل الإقتصادية والمالية والسياسية ، يمكن توجيه هذه الأهداف في إطار يتناسب مع الظروف الظرفية الداخلية والخارجية التي تمر بها المؤسسة ، ونقول الظرفية، لكون الأهداف العامة هي أهداف طويلة المدى ، إلا أن إنجازها يمر عبر مراحل زمنية (السنوات المالية) ، وبما أن معطيات المؤسسة وكذلك الظروف الإقتصادية والمالية والسياسية سواء الداخلية منها أم الخارجية تختلف من سنة إلى أخرى ، فإن ذلك يتطلب أخذها بعين الإعتبار ، لكونها تأثر تأثيرا مباشرا على مسار المؤسسة . وفي ظل هذا التوجيه للأهداف ، يمكن وضع وتحديد الإستراتيجية الواجب إتباعها ، ومن خلال هذه الأخيرة يمكن إختيار مجموعة من المشاريع ذات الأولوية من جهة ، وممكن إنجازها من جهة أخرى ، ومع ترجمة هذه المشاريع إلى برنامج عمل ، يتم وضع ميزانية التسيير ونعبر عما تم ذكره بالمخطط التالي :



النظام المعلوماتي
الأهداف
نظم التحاليل
تحديد الإستراتيجية
إختيار مجموعة من المشاريع
وترجمتها إلى برنامج عمل
ميزانية التسيير

تعتمد الموازنة المالية على الفهم الصحيح للعناصر المكونة لها والمتمثلة في :

- أسس وضع الميزانية .
- المفاهيم الواجب إعتمادها أثناء تحضير الميزانية .
- إجراءات ومنهجية تحضير الميزانية .

I : أسس وضع الميزانية :

إن مفهوم وضع الميزانية يختلف بإختلاف الأسس الذي تم إعتماده عند وضعها ، ونذكر هنا أهم الأسس المعتمدة :

أ : الميزانية الموضوعة على أساس المهمة أو التخصص :

ويعني ذلك بأن تبويب الميزانية يتم على أساس المهام الأساسية أو التخصصات المختلفة للمؤسسة .

كأن تكون ميزانية المعهد الوطني للتعليم العالي في العلوم الطبية مبوبة بحسب المصالح المكلفة بالمهام الرئيسية :

جانب النفقات :

الباب الأول : حسابات مصلحة الإدارة العامة .

الباب الثاني : حسابات مصلحة الدراسات .

الباب الثالث : حسابات مصلحة الإعلام الآلي .

الباب الرابع : حسابات المكتبة .

أو كأن تكون نفس الميزانية مبوبة بحسب التخصصات المختلفة :

جانب النفقات :

الباب الأول : حسابات المديرية العامة .

الباب الثاني : حسابات دائرة العلوم الطبية .

الباب الثالث : حسابات دائرة الصيدلة .

الباب الرابع : حسابات دائرة جراحة الأسنان .

ب : الميزانية الموضوعة على أساس التقسيم الجغرافي :

ويعني ذلك بأن تبويب الميزانية يتم على أساس المناطق الجغرافية المحددة .

كأن تكون ميزانية نفس المعهد المذكور مبوبة كالتالي :

جانب النفقات :

الباب الأول : حسابات منطقة الجزائر وسط .

الباب الثاني : حسابات منطقة البليدة .

الباب الثالث : حسابات منطقة تيزي وزو .

جـ : الميزانية الموضوعة على أساس طبيعة النفقة :

ويعني ذلك بأن تبويب الميزانية يتم على أساس طبيعة النفقات المختلفة للمعهد .

كأن تكون ميزانية نفس المعهد المذكور مبوبة كالتالي :

جانب النفقات :

الفصل الأول :

الباب الأول : مرتبات وأجور .

الباب الثاني : علاوات مختلفة .

الباب الثالث : أعباء إجتماعية .

الفصل الثاني :

الباب الأول : تعويض المصاريف .

الباب الثاني : مواد وأثاث .

الباب الثالث : لوازم .

الباب الرابع : وثائق .

الباب الخامس : أعباء ملحقة .

الباب السادس : ألبسة المستخدمين .

الباب السابع : حضيرة السيارات .

الباب الثامن : أشغال الصيانة .

الباب التاسع : البحث العلمي .

الباب العاشر : النشاطات الثقافية والرياضية .

الباب الحادي عشر : مصاريف التكوين بالخارج .

ملاحظة : كل باب من أبواب الميزانية يمكن أن يتكون من حساب أو أكثر .

2 : المفاهيم الواجب إعتمادها أثناء تحضير الميزانية :

أ : مفهوم الميزانية الديناميكية :

إن الميزانية عادة ما تعرض كرمز للتسيير العصري للمؤسسة ، لأنها الوثيقة المرجعية بلا منازع ، وتحضيرها يتطلب مجهودا معتبرا من طرف المسؤولين ، وغالبا ما تكون من بين الإنشغالات الأولى للمسير مباشرة بعد أن يتم وضع النظام المحاسبي ، كما تتم متابعتها بنوع من القلق أمام مستقبل غير مؤكد ، مع أنها لا تجيب إلا على سؤال واحد فقط : " ما هي الحالة المالية المنتظرة للسنة القادمة ؟ " وذلك لكون هذا السؤال ذو دلالة بعيدة وعميقة بالنسبة للمؤسسة .

إن الميزانية الديناميكية تأخذ بعين الإعتبار ، بأن المستقبل المالي للمؤسسة لن يكون صورة طبق الأصل للوضع المالي السابق ، ولكنه نتيجة قرارات متخذة بناءا على تحاليل النتائج السابقة ومواجهتها بالأهداف التي كانت قد سطرتها المؤسسة ، إضافة إلى المجهودات المبذولة للخروج بتصور للإنحناءات المستقبلية للعناصر غير المراقبة من طرف المؤسسة ، مع التخطيط للوسائل التي تتحكم فيها . بغرض التمكن من إنجاز الأهداف المسطرة .

ب : مفهوم المسؤولية في إطار الميزانية :

يجب أن لا تكون الميزانية مسألة شخص معين ، سواء كان المحاسب العمومي أو مدير المالية أو المدير الإداري أو أي مسؤول آخر ، ذلك أنه تم وضع الميزانية بدون إستشارة مختلف المسؤولين ، أو رؤساء المصالح المختلفة وبدون أي إلتزام من طرفهم ، فإن هذه الميزانية قد تتمكن من قياس النشاط ، ولكنها لن تتمكن أبدا من أن تحث أفراد المؤسسة على إنجاز الأهداف المسطرة ، ويعود ذلك لكون أنه مهما كان مستوى وقدرة وكفاءة المسؤول الذي وضع الميزانية ، فإنه لن يستطيع الإلمام بجميع مكونات مختلف نشاطات المؤسسة ومن الممكن جدا أن تكون العناصر التي إستغلها في إعداد الميزانية ، على أساس أنها ذات أهمية معتبرة ، عناصر لا أهمية لها ولا إعتبار من وجهة نظر الذين هم في إتصال مباشر ودائم مع الميدان .

وعليه فإن الميزانية يجب أن يتم وضعها من طرف مختلف المسؤولين ولكن في إطار توجيهات المسؤول الأول وبناءا على إرشادات مراقب التسيير .

جـ : مفهوم الحافز في إطار الميزانية :

نظرا للمعلومات التي تحتوي عليها الميزانية ، فإنها تسمح بتحديد الهدف المنشود بالنسبة لكل مركز من مراكز المسؤولية ، وإنطلاقا من الفرضية القائلة : " إن تصور الشيء يحث على بلوغه " فإننا نقول بأن معرفة هدف كل مركز مسؤولية يحث صاحبه أو أفراده على بلوغه ،

وبالتالي يمكن إعتبار الميزانية كأداة حث وتحفيز ، بشرط :

- أن تكون العناصر المكونة لها على قدر مستوى مراكز المسؤولية .
- أن تكون محضرة ، معدة من طرف أفراد المؤسسة ، سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة .
- أن تكون معدة بطريقة تسمح وبكل سهولة أن تعطي لكل مسؤول العناصر التي له القدرة على التحكم فيها .

وبالرغم من أن هذه القواعد تعتبر ضرورية ، حتى تلعب الميزانية دور الحافز ، إلا أنها قد تكون غير كافية في بعض الحالات .

3 : إجراءات ومنهجية تحضير الميزانية :

في هذا المجال يمكن حصر مراحل تحضير وإعداد الميزانية في ستة مراحل أساسية :

- وضع فرضيات العمل من قبل الإدارة العامة ، ثم تمريرها إلى مختلف مراكز المسؤولية ، لإستغلالها في تحضير الميزانية ، وتتمحور هذه الفرضيات حول الأهداف المرسومة في إطار نشاطات المؤسسة ، ومشروع خطة العمل المقترح إتباعها لإنجاز هذه الأهداف . بناءا على إرشادات وتوصيات مراقب التسيير .

- تحضير مشروع الميزانية من قبل مركز المسؤولية القاعدي ونقصد به المسؤول المتواجد على مستوى القاعدة ، نظرا لإستراتيجية موقعه المتميز بإتصاله المباشر مع المتعاملين والتي تسمح له بالإلمام بكل كبيرة وصغيرة ، ذات علاقة مباشرة أو غير مباشرة بنشاط المؤسسة عن بواسطة مركز المسؤولية القاعدي .

- دراسة ومراجعة مشروع الميزانية من طرف مركز المسؤولية الذي يلي مركز المسؤولية القاعدي (بناءا على الهرم الإداري للمؤسسة) ، وتتم هذه العملية بغية التأكد من مصداقيتها ، على أساس مقارنتها بمشاريع مراكز قاعدية مماثلة ، وكذلك بغرض التنسيق بين هذه المراكز التابعة كلها لنفس مركز المسؤولية الذي يليها في الهرم الإداري .

يقوم مركز المسؤولية بوضع مشروع ميزانية موحد ، إنطلاقا من مشاريع الميزانية لمراكز المسؤولية القاعدية ، والتي تمت دراستها ومراجعتها .

– تقدم مشاريع الميزانية المتعلقة بكل مراكز المسؤولية إلى الإدارة العامة ، والتي تقوم بدورها بدراستها ومراجعتها بغية البحث على ميزانية موضوعية تحافظ على التوازن المالي لكل مركز من مراكز المسؤولية ، مع ضمان التنسيق المالي فيما بينها ، وذلك بتفادي أي إلتباس أثناء تنفيذ الميزانية .

– عرض الميزانية المعدة من قبل الإدارة العامة على أعضاء مجلس الإدارة ، للمصادقة عليها بعد دراستها في إطار السياسة العامة للمؤسسة ، ثم تسليم نسخ منها لكل مراكز المسؤولية ، لإشعارهم بالقرار النهائي لمجلس الإدارة .

المطلب الرابع : مراقبة الأداء :

تعتمد مراقبة الأداء ، في المؤسسة ذات الطابع غير الربحي ، على العناصر المالية وكذلك القياسات النوعية والكمية ، أما أهدافها فيمكن حصرها في هدفين أساسيين .

– التصحيح .

– الوقاية .

عملية التصحيح يمكن أن تتم :

– أثناء التنفيذ : بواسطة تدخل المسؤول في الوقت المناسب .

– بعد التنفيذ : بواسطة المراقبة البعدية ، وعن طريق قياس النتائج .

عملية الوقاية يمكن أن تتم :

– قبل التنفيذ : بواسطة المراقبة القبلية ، كمراقبة النفقات الملتزم بها .

– أثناء التنفيذ : وذلك بحث وتحفيز الأفراد المنفذين ، أو بالضغط المباشر عليهم .

ويقوم بمراقبة الآداء ، كل أجهزة الراقبة وكذلك المسؤولين الذين ، تخول لهم النصوص التنظيمية للمؤسسة ، القيام بذلك .

ومهما كان الهدف من مراقبة الأداء ، سواء التصحيح أم الوقاية ، ومهما كانت طبيعة المراقب ، فإن عملية المراقبة لن تكون ذات جدوى ، إلا بالتحلي بروح المسؤولية ، فإذا أريد أن تصبح مراقبة الأداء حية وديناميكية ، فلابد من تحفيز الأشخاص الذين تم تقييمهم ، بجعلهم مسؤولين على كل أو جزء من نشاطهم .

وبناء ا على ما تم ذكره ، للتمعن أكثر في موضوع مراقبة الأداء ، سنتطرق للنقاط التالية :

- المراقبة وتسيير الأموال العمومية .
- مراقبة النفقات الملتزم بها .
- مراقبة الميزانية وتحليل الأداء .

1 - المراقبة وتسيير الأموال العمومية :

إن الأموال التي تمتلكها المؤسسة العمومية ذات الطابع غير الربحي ، هي أموال عمومية وضعت تحت تصرف المؤسسة لتحقيق أهداف معينة ، وحتى تسير هذه الأموال في المسار الذي رسم لها ، فلابد من مراقبة خط سيرها ، لوقايتها من الإنحرافات التي قد يتسبب فيها المنفذين ، سواء كان ذلك عن قصد أو عن غير قصد ، وكذلك لتصحيح مسارها في الوقت المناسب ، لضمان تحقيق أقصى مردودية ممكنة ، وفي هذا الإطار تعتبر الميزانية المسار الذي يجب أن تسير فيه الأموال العمومية .

إن مراقبة تنفيذ الميزانيةيعتبر من أهم العناصر المالية التي تعتمد عليها ، مراقبة الأداء ، لأنها من ناحية التصحيح ، تسمح بتصحيح الأخطاء الموضوعية أو غير الموضوعية التي تظهر على الميزانية ، ومن ناحية الوقاية تسمح بكشف الثغرات ، فتسمح بسدها بما يلزمها من نصوص قانونية وإجراءات تنظيمية وقرارات إدارية ، أو بما تستلزمه الحالات الخاصة ، وكذلك تسمح بإكتشاف الأخطاء ، فتحد من الآثار السلبية التي قد تترتب عنها ، وذلك بمحاولة تصحيح الخطأ قدر الإمكان ، مع أخذ ذلك بعين الإعتبار مستقبلا ، لتجنب الوقوع في مثل هذه الحالات .

ولتوضيح الرؤية نقدم المثالين التاليين :

المثال الأول :

في السنة (ن) وأثناء تحضير ميزانية السنة المالية (ن + 1) ، ونظرا لإرتفاع تكلفة عمليات صيانة وتصليح آلات السحب ، من جهة ، ونظرا لتوفر هذه الأخيرة في السوق الوطنية من جهة أخرى ، تقرر تجديد آلات السحب المتواجدة على مستوى المؤسسة ، فتم تخصيص مبلغ 000 920 دج لحساب " إقتناء آلات السحب " أما حساب " صيانة وتصليح آلات السحب " فلم يخصص له أي مبلغ .

إلا أنه وأثناء عملية مراقبة الأداء خلال السنة المالية (ن + 1) تمت ملاحظة إختفاء آلات السحب من السوق الوطنية ، وبالتالي لم يعد بالإمكان تجديد آلات السحب المتواجدة على مستوى المؤسسة ، وكل ما يمكن عمله هو صيانتها وتصليحها فقط .

إن عملية المراقبة هذه ستسمح بالتدخل في الوقت المناسب ، من أجل تحويل الإعتماد (أو جزء منه) والمخصص لحساب " إقتناء آلات السحب " إلى حساب " صيانة وتصليح آلات السحب " وذلك حتى لا يبقى المبلغ المذكور على ما هو عليه مما يضطرنا إلى إعادته إلى خزينة الدولة عند نهاية السنة المالية ، في الوقت الذي يمكن فيه إستغلاله في عملية الصيانة والتصليح والتي قد لا تنجز ، نظرا لعدم تخصيص أي مبلغ لها .

المثال الثاني :

في إطار عملية مراقبة الأداء وأثناء تنفيذ الميزانية ، لاحظ المحاسب العمومي للجامعة [1] ، أن تحصيل إيرادات حقوق التسجيل (50 دج) والتي كان يدفعها الطلبة عند بداية كل سنة جامعية ، تتطلب الكثير من الجهد ، إضافة إلى مخاطر الضياع والإختلاس ، إذ أن العملية كانت تتم بواسطة الدفع المباشر إلى مصلحة المحاسبة ، مقابل تسليم وصل بذلك ، ونظرا لتزايد عدد الطلبة من سنة إلى أخرى ، أصبحت العملية تتطلب تجنيد عدد كبير من الموظفين للقيام بمهمة التحصيل (مما جعل المهام الأخرى تتراكم نسبيا) ، إضافة إلى وجوب توفير عدد هائل من دفاتر القسائم (مما كان يزيد في عدد العمليات المحاسبية) ، إضافة إلى تعرض الإيرادات النقدية إلى خطر الضياع والإختلاس .

---

(1) : إجراء ميداني قمت به أثناء تواجدي كمحاسب عمومي لجامعة الجزائر في سنة 1984 .

وأمام هذه الوضعية ، فكر المحاسب العمومي في حل أمثل ، فاتصل بمسؤولي وزارة البريد والمواصلات لدراسة إمكانية تحصيل هذه الإيرادات عن طريق الحساب البريدي للجامعة ، وتم الإتفاق على ذلك ، فمنحت له رخصة طبع ، تسمح له بطبع الحوالات البريدية الخاصة بالعملية ، (وفق النموذج المتفق عليه) ، فأصبحت الحوالات تطبع مسبقا وتسلم إلى الطلبة مع الملف الجامعي . فيقوم كل طالب بدفع حقوق تسجيله عن طريق مكتب البريد ، أما عملية التسجيل المحاسبي فتتم عند إستلام المحاسب العمومي للإشعار بالتحصيل من مصلحة الصكوك البريدية .

ففي هذا المثال نلاحظ كيف أن عملية المراقبة هذه والتي قام بها المحاسب العمومي، سمحت له بالوصول إلى حل أمثل لتحصيل إيرادات حقوق التسجيل ، والذي يسمح بوقاية الجامعة من ضياع الوقت ، بالإستعمال الأمثل لساعات العمل ، وكذلك التقليل من العمليات المحاسبية وما يترتب عنها من تعقيدات محاسبية لا مبرر لها إضافة إلى الوقاية من مخاطر الضياع والإختلاس التي كانت تتعرض لها الإيرادات التي يتم تحصيلها نقدا .

2 - مراقبة النفقات الملتزم بها :

عندما يتعين على مراقبة الأداء ، الدخول إلى مؤسسة عمومية ذات طابع غير ربحي ذات أدوات تسيير محدودة ، فإن أول ما يرغب المسؤول في الحصول عليها ، هي أداة تمكنه من مراقبة النفقات ، وإذا كان هذا يدل على شيء فإنما يدل على أن المراقبة المالية تطغى على كل المراقبات الأخرى .

وقد يفسر ذلك ، على أن هذا النوع من المؤسسات مطالب قانونيا ، بتقديم حساباته إلى الدولة عن طريق أجهزتها المختلفة ، ويعتبر ذلك نوعا من المراقبة التي تقوم بها الدولة على المؤسسة ، إلا أن هذا النوع من الرقابة يعتبر محدودا إذ يتوقف عند التأكد من أن :

- مستوى النفقات ، لم يكن أعلى مما كان مسطرا في الميزانية .

- التبويب الموضوع في إطار الميزانية ، قد تم إحترامه ، أي أن كل نفقة نسبت إلى حسابها الصحيح .

وبما أن هذه الرقابة تعتني فقط بالجانب الإستهلاكي للميزانية وأهملت الجانب الجوهري والمتمثل في جانب النتائج المتحصل عليها من جراء إستهلاك الميزانية ، فإن مراقبة النفقات الملتزم بها ، تأتي لتغطي هذا الإهمال .

وللتعرف على مراقبة النفقات الملتزم بها ، لابد من التعرف أولا على المصالح والجهات ، الداخلية والخارجية ، التي تلعب الأدوار الرئيسية في هذه المراقبة ، والمتمثلة في :

* داخل المؤسسة :

- المصلحة التي تتقدم بطلب البضاعة .

- مصلحة المشتريات [1] .

- مصلحة المالية [2].

* خارج المؤسسة :

- المورد .

- المؤسسات المالية .

وللقيام بمراقبة النفقات الملتزم بها ، لابد من إتباع مخطط سير الوثائق المحاسبية أثناء تنفيذ النفقة العمومية [3] ، وذلك للتأكد من أن كل المراحل والإجراءات قد تم إحترامها ويبقى من الواجب التأكد أيضا من أن كل نفقة من النفقات المسددة ، قد قابلها إستلام ما كان يجب إستلامه من بضاعة أو خدمات .

ويمكن حصر أهداف مراقبة النفقات الملتزم بها ، في التأكد من أنه في مقابل النفقات التي سددت في إطار الميزانية قد تم إستلام البضاعة والخدمات المقابلة لها ، وكذلك تحديد نسبة مساهمة هذه البضاعة والخدمات في الإنجازات المحققة .

---

(1) : وتكون عادة تحت إشراف الآمر بالصرف .

(2) : تكون عادة تحت إشراف المحاسب العمومي .

(3) : أنظر ص : 68 .

3 - مراقبة الميزانية وتحليل الأداء :

إن كل مراقبة مرتبطة بمركز مسؤولية ، لابد عليها أن تتبع الخطوات التالية :

- تعرف وتحدد هدف مركز المسؤولية .

- تختار مؤشرات الأداء المناسبة .

- تؤدي مهمتها على أكمل وجه .

- تسجيل النتائج المحصل عليها ثم تقارنها بمؤشرات الأداء التي تم إختيارها سابقا .

- تحلل الفوارق الملاحظة وتتعرف على أسبابها .

- تعيد ضبط كيفية عمل مركز المسؤولية ، بالنظر إلى هدفه .

إلا أنه في واقع الأمر يصعب إتباع هذه الخطوات ، عندما يتعلق الأمر بالمؤسسة العمومية ذات الطابع غير الربحي ، وذلك لعدة أسباب نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر :

- أن لكل مركز مسؤولية عدة أهداف ، وليس هدف واحد محدد .

- أن المؤشرات يصعب تحديدها بدقة ، نظرا لخصوصيات " منتوجات " هذا النوع من المؤسسات .

ولتجاوز هذه العقبات تعمل هذه المؤسسات على تطوير نظام التقييم المتعدد الأبعاد ، أين نجد القياسات الكمية والنوعية لنشاطات المؤسسة المختلفة ، بجانب العناصر المحاسبية والمالية . *

فبالنسبة لمؤسسة تعليمية جامعية يمكن حصر قياسات الأداء في التالي :

- مراقبة الميزانية .

- نسبة تحقيق الإيرادات المنتظرة .

- نسبة تحقيق النفقات المتوقعة .

- مبلغ تكاليف التدريس لكل طالب .

- تكلفة التعليم لكل طالب .
- تكاليف المستخدمين / إجمالي الأعباء .
- تكاليف الأساتذة / إجمالي تكاليف المستخدمين .
- عدد موظفي الإدارة / إجمالي المستخدمين .
- عدد الأساتذة / إجمالي المستخدمين .
- عدد الساعات المدرسة لكل أستاذ .
- عدد النشريات لكل أستاذ .
- عدد المقالات المنشورة لكل أستاذ .
- عدد صفحات الوثائق الموزعة على كل طالب .
- نسبة إستعمال أماكن التدريس .
- مدة إستعمال جهاز الإعلام الآلي من قبل الطلبة .
- عدد الكتب الموجودة بالمكتبة .
- عدد تصفحات الكتب في السنة .
- عدد الطلبة بالنسبة لكل أستاذ .
- عدد الطلبة في القسم الواحد .
- عدد ساعات التدريس / عدد الطلبة .
- نسبة الحاضرين في كل حصة .
- عدد المتخرجين بالنسبة لمجموع طلبة الدفعة .
- معدل الوقت المخصص للبحث عن وظيفة لكل طالب .
- عدد الطلبة الناجحين .
- المرتب المتوسط للطالب المتخرج .

ومن خلال هذه القائمة (غير الكاملة) [1] يمكن ملاحظة التالي :

- ليس لكل المتغيرات نفس الأهمية .

- عدم إستقلالية هذه المتغيرات .

- أن كل متغير من هذه المتغيرات قد يمس عدة وجوه مختلفة من أوجه النشاط .

فإذا أخذنا هذه القائمة وصنفناها ، في مرحلة أولى ، بحسب القياسات الضرورية لكل مسؤول من مسؤولي المؤسسة ، ثم ميزنا في مرحلة ثانية بين ، قياس المراقبة المالية ، وقياس النشاط ، والقياس الذي يمكن أن يكون مؤشرا نوعيا فينتج لدينا التقسيم التالي :

*** - على مستوى مجلس الإدارة :**

* : قياس المراقبة المالية :

- مراقبة الميزانية .

- نسبة تحقيق الإيرادات المنتظرة .

- نسبة تحقيق النفقات المتوقعة .

- مبلغ تكاليف التدريس لكل طالب .

* : قياس النشاط :

- العدد الإجمالي للطلبة الجدد .

* : قياس يمكن أن تكون مؤشرات نوعية

- عدد المتخرجين بالنسبة لمجموع الطلبة الجدد .

- المرتب المتوسط للطالب المتخرج .

*** - بالنسبة للمدير الإداري او المالي :**

* : قياس المراقبة المالية :

- مراقبة الميزانية .

- نسبة تحقيق الإيرادات المنتظرة .

(1) : نظرا لعدم إمكانية حصر العناصر المذكورة أعلاه .

- نسبة تحقيق النفقات المتوقعة .
- مبلغ تكاليف التدريس لكل طالب .
- تكاليف المستخدمين / إجمالي الأعباء .
- تكاليف الأساتذة / إجمالي تكاليف المستخدمين .

* : قياس النشاط :

- العدد الإجمالي للطلبة الجدد .
- نسبة إستعمال أماكن التدريس .
- مدة إستعمال جهاز الإعلام الآلي من طرف الطلبة .
- عدد صفحات الوثائق الموزعة على كل طالب .
- عدد الكتب الموجودة بالمكتبة .

* - بالنسبة لمدير الدراسات :

* : قياس الأداء المالي :

- مبلغ تكاليف التدريس لكل طالب .
- تكلفة التعليم لكل طالب .

* : قياس النشاط :

- عدد ساعات التدريس / عدد الطلبة .
- عدد الطلبة في القسم الواحد .
- عدد الطلبة بالنسبة لكل أستاذ .
- عدد صفحات الوثائق الموزعة على كل طالب .
- مدة إستعمال جهاز الإعلام الآلي من قبل الطلبة .
- العدد الإجمالي للطلبة الجدد .
- نسبة إستعمال أماكن التدريس .
- عدد تصفحات الكتب في السنة .

* : قياسات يمكن أن تكون مؤشرات نوعية :

- عدد الحاضرين لكل حصة .

- عدد المتخرجين بالنسبة لمجموع طلبة الدفعة .

- معدل الوقت المخصص للبحث عن وظيفة لكل طالب .

- المرتب المتوسط للطالب المتخرج .

*** - بالنسبة للطالب :**

* : قياس المراقبة المالية :

- مبلغ تكاليف التدريس لكل طالب .

* : قياس النشاط :

- عدد الطلبة الناجحين .

* : قياسات يمكن أن تكون مؤشرات نوعية :

- عدد المتخرجين بالنسبة لمجموع طلبة الدفعة .

- معدل الوقت المخصص للبحث عن وظيفة لكل طالب .

- المرتب المتوسط للطالب المتخرج .

الفصل الرابع

مراقبة المؤسسات العمومية ذات الطابع الغير ربحي

المبحث الأول

مفاهيم وكيفيات وأنواع وأهداف المراقبة

المطلب الأول : المفاهيم المختلفة للمراقبة :

كثيرا ما تستعمل عبارات : المراقبة والمراجعة والحراسة والتدقيق والخبرة المحاسبية ، دون أن تفرق بينهما ، لذلك سنحاول تحديد مفهوم كل منها :

1 - المراقبة :

إن الغرض من المراقبة فحص الدفاتر والوثائق المحاسبية بهدف :

- التأكد من أن الحسابات تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ، أثناء إقفال هذه الحسابات .
- مراقبة صحة التسجيلات المحاسبية ، سواء من الناحية الحسابية أو من ناحية المفهوم المحاسبي .
- التأكد من أن المحاسبة واضحة ومفهومة ، ومن أنها منظمة .
- التأكد من أن المراقبة الداخلية تعمل بصفة منتظمة (1).

2 - المراجعة :

إن المراجعة المحاسبية تتمخض في الفحص النقدي للدفاتر والوثائق المحاسبية للمؤسسة ، وذلك بهدف :

- التأكد من أن المحاسبة ممسوكة بطريقة منتظمة وناجعة .

---

(1) : بناءا على التحليل المقترح أثناء المؤتمر الوطني للمجلس الأعلى للخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين ، الثاني عشر ، المنعقد بمدينة " ليل " الفرنسية ، يومي 27 و 28 سبتمبر 1957 ، نقلا عن التقرير العام الذي قدمه السيد : M. E. ARCHAVIS

- إستخراج العناصر والمؤشرات التي تسمح بتحديد الوضعية المالية للمؤسسة .

- تسليط الضوء على خصوصيات بعض العمليات المحاسبية المسجلة [1] .

3 - الحراسة :

وتتمثل في المراقبة المستمرة التي توكل إلى العون المكلف بضمان السير الحسن لمصلحة المحاسبة ، وذلك من خلال المحافظة على التسيير المنظم والناجع لمختلف الحسابات وكذلك المسك المثالي للدفاتر المحاسبية ، إلى حين إنتهاء الفترة المحددة في وثيقة الـ " أمر بمهمة " . وتبدأ الحراسة بإستلام المهام وتنتهي بتسليمها وفي كلتا الحالتين يتم تحرير محضر خاص بذلك .

4 - التدقيق :

وهي مهمة توكل إلى العون المكلف بالتدقيق في :

- حساب أو مجموعة من الحسابات .

- دفتر أو مجموعة من الدفاتر المحاسبية .

- وثيقة أو مجموعة من الوثائق المحاسبية .

- السيولة النقدية .

- في مختلف ممتلكات المؤسسة .

وتتميز مهمة المدقق في كونها مهمة محددة ومعينة ، والهدف منها هو تسليط الضوء على موضوع المهمة وإزاحة أي غموض أو إلتباس عليه .

5 - الخبرة :

وهو إجراء إعلامي ، يوكل إلى شخص تقني وميداني وذو خبرة واسعة في ميدان المحاسبة .

(1) : MM B. FQIN et V. FAURE dans leur ouvrage : " La revision comptable ".

وتهدف الخبرة إلى الفصل في مسألة معينة ، وذلك بالفصل بين عدة آراء وأقوال متضاربة ، من خلال تحديد شرعية أو عدم شرعية بعض الأفعال المنفذة والإجراءات المتخذة والتسجيلات المحاسبية المسجلة ، وكذلك قانونية أو عدم قانونية الدفاتر والوثائق المحاسبية الممسوكة .

وعادة ما يلجأ إلى الخبرة بعد إكتشاف عمليات التزوير والإختلاس وذلك لتحديد المسؤوليات بدقة قبل تحويل الملف إلى الجهات المعنية .

المطلب الثاني : الكيفيات المختلفة للمراقبة :

1 - المراقبة العامة :

وتكون على جميع الدفاتر والوثائق المحاسبية للمؤسسة وبدون إستثناء ، بهدف الإطلاع على كل صغيرة وكبيرة لمعرفة مدى إحترام أعوان التنفيذ للقواعد التقنية والنصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة العمومية .

2 - المراقبة الخاصة :

وتكون خاصة بدفتر معين لمعرفة طريقة مسكه ومدى شرعيتها ، أو خاصة بوثائق محاسبية معينة لمعرفة ما إذا كانت مطابقة للوثائق النموذجية أم لا ، ومدى صحتها المحاسبية ، أو خاصة بعمليات محددة لمعرفة مدى إحترام طرق التسجيل المحاسبي ، أثناء تسجيلها .

3 - المراقبة الكلية :

وهو أن يراقب موضوع المراقبة بصفة كلية ، فإن كان دفتر محاسبيا فالمراقبة تشمل كل صفحاته بصفة دقيقة . وإن كان حساب معين فتراقب كل حوالات الدفع والوثائق المحاسبية المرفقة بها والتي تم تسجيلها على هذا الحساب بدون إستثناء . وإن كان نوعا محددا من العمليات ، مثلا ، العمليات التي تمت عن طريق الحساب البريدي ، فتتم مراقبة كل ماله علاقة بالحساب البريدي (الفاتورات التي تم تسديدها عن طريق الحساب البريدي ، ومراجع الصكوك المستعملة ، قسائم

الإيرادات التي تم تحصيلها عن طريق الحساب البريدي، كشوفات الحساب و الدفع المستلمة من مصلحة الصكوك البريدية) ، ثم مقارنة ذلك بما هو مسجل على دفتر الحساب البريدي وكذلك الدفتر اليومي المكتبي.

4- المراقبة الجزئية :

وهو أن يراقب جزء من موضوع المراقبة باعتباره نموذج و يكون إختيار هذا الجزء ، إما عشوائية أو بصفة مدروسة فإذا كان دفترا محاسبيا فتراقب بعض صفحاته باعتبارها نموذجا للصفحات الأخرى ، وإذا كان حسابا بالمعينا فتراقب بعض الحوالات المسجلة عليه أما إذا كان موضوع المراقبة عمليات الحساب البريدي فيمكننا:

- أن تأخذ بعض العمليات و تفحص فحصا دقيقا أي مراقبة تسجيلها على الدفاتر المحاسبية و الإطلاع على الكشوفات المتعلقة بها ، وكذلك كل الوثائق المحاسبية المثبتة و التي لها علاقة بها .
- أو أن تختار فترة زمنية معينة ، لتتم عملية مراقبة العمليات التي تمت أثناء هذه باتباع نفس الخطوات المذكورة سابقا .

5 - المراقبة الدائمة :

ونقصد بها المراقبة المتواصلة و تهدف أساسا إلى كشف الأخطاء و المخالفات في حينها فكشف الخطأ في حينه يسمح بتصحيحه ومعالجته والحد من أثاره السلبية ، أما كشف المخالفات في حينه فيسمح بالحد من الخسائر الناتجة عنها وذلك باتخاذ الإجراءات المناسبة في حينها .

6 المراقبة المؤقتة :

ونقصد بها المراقبة التي تتم بمناسبات معينة فمثلا مراقبة الوضعيات المالية بعد وضعها أو كمراقبة حساب التسيير و الحساب الإداري بعد

إقفال الحسابات بمناسبة نهاية السنة المالية ، أو مراقبة تفقدية لمعرفة مدى صحة وشرعية ونجاعة النظام المحاسبي لمؤسسة ما ، أو عون من أعوان التنفيذ ، أو مراقبة للتأكد من صحة معلومات تشير إلى حدوث إختلاس أموال عمومية أو إلى سوء تسيير .

7- **المراقبة السابقة :**

ونقصد بها المراقبة التي تسبق عملية التنفيذ ، وغالبا ما تسميها بالمراقبة الوقائية ، لأن القيام بها قبل تنفيذ العملية يسمح للعون أو المؤسسة ، بعدم الوقوع في الخطأ وبذلك يتم تفادي الوقوع في المخالفات .

8 - **المراقبة اللاحقة :**

ويقصد بها المراقبة التي تلي عملية التنفيذ وهي تهدف إلى التأكد من صحة وشرعية العملية ، وكشف الأخطاء والمخالفات المرتكبة أثناء التنفيذ مع تحديد المسؤول أو المسؤولين عنها .

9 - **المراقبة الفكرية :**

وتعتمد على تحليل معطيات النتائج النهائية للفترة فإذا كانت خاصة بالثلاثي فالواجب تحليل معطيات " الوضعية المالية للمؤسسة " ، أما إذا كانت خاصة بالسنة المالية فيتم تحليل معطيات كل من " حساب التسيير والحساب الإداري " ، وذلك بهدف تقييم الوضعية المالية للمؤسسة مما يسمح بإعطاء فكرة موضوعية حولها .

10 - **المراقبة المادية :**

وهي تخص فقط القيم الملموسة من ممتلكات المؤسسة ، للتأكد من وجودها ، مقارنة بما هو مسجل على السجلات والدفاتر المحاسبية ، فمثلا :

- التأكد من أن مبلغ السيولة النقدية المسجل على الدفتر اليومي المكتبي

موجود فعلا في الصندوق الحديدي للمؤسسة .

- التأكد من أن التجهيزات واللوازم المسجلة على سجل الجرد ، متواجدة فعلا داخل المؤسسة .

- التأكد من أن الممتلكات العقارية للمؤسسة مازالت موجودة على الحالة التي هي مبينة على السجلات والدفاتر المحاسبية ، وأنها مستخدمة لمصلحة المؤسسة .

11 - المراقبة المحاسبية :

والهدف منها البحث عن المخالفات المندسة داخل المحاسبة ، ويتم من خلال التأكد من صحة طريقة تنظيم مصالح المحاسبة ، وكيفية مسك هذه الأخيرة للدفاتر المحاسبية ، وكذلك التأكد من أن العمليات المحاسبية تسجل بدون تأخير على دفاتر محاسبية قانونية سواء من جانب الشكل أو المضمون .

12 - مراقبة التسيير :

وتهدف إلى تقييم أو الحكم على تسيير المؤسسة من خلال الإعتماد على عملياتها المحاسبية ، من خلال دراسة وتحليل القرارات التي نتجت عنها هذه العمليات ، وكذلك الآثار الإيجابية والسلبية الناتجة عن هذه الأخيرة .

المطلب الثالث : أهداف المراقبة :

تهدف المراقبة إلى الوقاية من :

1 - المخالفات :

إذا كان الهدف من المراقبة هو تقييم مدى شرعية وقانونية ونجاعة المحاسبة إلا أنه أثناء عمليات المراقبة ، أحيانا تلاحظ بعض المخالفات التي تمس من شرعية أو قانونية أو نجاعة المحاسبة .

والمخالفات هي كل ما هو متعارض مع ما هو متعارف عليه ، وعليه فإن أية مخالفة محاسبية ، إما أن تكون ناتجة بسبب جهل ما هو متعارف عليه من قواعد محاسبية أو نصوص قانونية ، أو أن تكون بسبب تجاهلها ، ففي الحالة الأولى نقول على المخالفة بأنها مخالفة غير متعمدة أما في الحالة الثانية فنقول عنها بأنها مخالفة متعمدة .

2 – **الأخطاء :**

– **النسيان :** وهو أن ينسى المكلف بالتسجيل تسجيل عملية محاسبية على الدفاتر الخاص بها .

– **أخطاء التنسيب :** وتتمثل في نسب نفقة معينة أو إيراد معين إلى حساب ليست له أية علاقة به ، كأن تنسب مصاريف الهاتف إلى حساب مصاريف الكهرباء .

– : **أخطاء التسجيل :** وهو أن تسجل عملية محاسبية بغير قيمتها الحقيقية فمثلا : فاتورة بمبلغ 786.14 ولكنها تسجل على سجل النفقات بمبلغ 876.14 دج .

– : **الأخطاء الحسابية :** وتتمثل في الأخطاء التي تقع أثناء القيام بالعمليات الحسابية كالجمع والطرح والضرب والقسمة .

– : **الإستعمال المزدوج :** ويعني أن تسجل العملية المحاسبية مرتين على نفس الدفتر أو السجل المحاسبي ، كأن يسجل إيراد على دفتر القسائم ، ثم يعاد تسجيله على قسيمة أخرى من نفس الدفتر .

– : **الأخطاء التعويضية :** وهي أخطاء نادرة ولكنها تقع عن طريق الصدفة ، إذ يتم تعويض خطأ بخطأ معاكس ، فمثلا : لدينا فاتورتان الأولى بمبلغ 163.15 دج والثانية بمبلغ 3267.48 دج ، ولكن تسجل الأولى على الدفتر المحاسبي بمبلغ 63.15 دج ، وتسجل الثانية على نفس الدفتر 3367.48 دج ، وهذا يعني بأن مجموع الأول لا يختلف على المجموع الثاني :

$$3430.63 = 3267.48 + 163.15$$

$$3430.63 = 3367.48 + 63.15$$

– : **أخطاء الترحيل :** وهذا يعني أنه عندما تتم عملية ترحيل مجموع حساب من صفحة إلى أخرى ، يوضع في غير عمود الحساب المخصص له .

3 : تحويل الأموال والقيم :

وتتم عملية تحويل الأموال القيم العمومية تحت الأشكال التالية :

- سحب مبلغ مالي مباشرة من الصندوق الحديدي للمؤسسة .

- الإحتفاظ بمبلغ تم تحصيله من مدين ، مع تسليم هذا الأخير قسيمة مزورة .

- الإحتفاظ بمبلغا ماليا من المفروض تسليمه للمورد .

- الإحتفاظ بمبلغ مالي كان من المفروض ، دفعه إلى مؤسسة مالية .

- إصدار صك لتحويل مبلغ معين من حساب المؤسسة لفائدة حساب آخر ، دون أن تكون هناك نفقة .

- تسديد نفقات خيالية .

- تسديد نفقات خاصة ليست لها أية علاقة بنفقات المؤسسة .

- إستخدام معدات وتجهيزات المؤسسة لأغراض خاصة .

ملاحظة :

غالبا ما تتبع عمليات التحويل السابقة الذكر ، بعمليات تزوير على السجلات والدفاتر والوثائق المحاسبية وذلك بغرض التضليل وإخفاء الآثار والثغرات المحاسبية .

المبحث الثاني
أجهزة المراقبة

المطلب الأول : الوزارة الوصية :

إن المرسوم التنفيذي رقم 90 – 188 [1] والذي يحدد هياكل الإدارة المركزية وأجهزتها في الوزارات ، ينص في مادته السابعة عشر على :

" يخول للوزير وضع جميع أجهزة التفتيش والرقابة والتقييم والملائمة لطبيعة الأهداف المسندة إليها في إطار برنامج الحكومة ، وذلك عملا على ضمان تطبيق التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل والخاصين بالقطاع ، وضمان السير العادي والمنتظم للهياكل ، ينبغي أن تساهم أجهزة التفتيش والرقابة والتقييم من خلال أعمالها على الخصوص فيما يلي :

- الوقاية من أنواع التقصير في تسيير المصالح العمومية وسيرها .
- توجيه المسيرين وإرشادهم لتمكينهم من القيام بصلاحيتهم أحسن قيام مع مراعاة القوانين والتنظيمات الجاري بها العمل .
- السهر على الإستعمال المحكم والأمثل للوسائل والموارد الموضوعة تحت تصرف الوزارة والهيئات التابعة لها .
- ضمان تحسيم مطلب الصرامة في تنظيم العمل .

يحدد إحداث أجهزة للتفتيش والرقابة والتقييم ومهامها وسيرها وقانونها الأساسي الخاص بموظفيها ، بمرسوم تنفيذي " .

وهذه المادة تخص عمليات المراقبة التي تدخل في إطار عمليات أو مهام التفتيش الإستثنائية أو الدورية ، أما عملية المراقبة الدائمة والمستمرة فهي من صلاحيات مديرية المالية للوزارة الوصية ، والتي من أولويات مهامها ، متابعة تنفيذ الميزانية المخصصة لكل مؤسسة من المؤسسات التابعة لوزارتها ، وذلك سواء من خلال مراجعة " الوضعيات المالية " التي تصدرها المؤسسة كل ثلاثة أشهر ، أو مراجعة حساب التسيير الذي يصدره

(1) : المرسوم التنفيذي رقم 90 – 188 المؤرخ في 23 – 6 – 1990، والذي يحدد هياكل الإدارية المركزية وأجهزتها في الوزارات .

المحاسب العمومي مع نهاية السنة المالية ، أو مراجعة الحساب الإداري الذي يصدره الآمر بالصرف مع نهاية السنة المالية كذلك ، أو من خلال لجان مراقبة تكلف بالقيام بمعاينة الدفاتر والسجلات والوثائق المحاسبية المتواجدة على مستوى المؤسسة ، للإطلاع عن كثب على واقع المحاسبة وكيفية مسكها من طرف أعوان التنفيذ .

ملاحظة :

إن الغرض من المهمة هو الذي يحدد شكل وكيفية المراقبة التي تكلف بها كل لجنة ، وهذه الأخيرة مطالبة بتقديم تقرير أو عرض عن مهمتها فور الإنتهاء منها إلى مدير المالية للوزارة الوصية .

المطلب الثاني : وزارة الإقتصاد :

1 - صلاحيات وزير الإقتصاد :

- يمارس وزير الإقتصاد صلاحياته في ميدان المراقبة المالية المتعلقة بإستعمالات إعتمادات ميزانية الدولة وموارد الخزينة العمومية [1] .

- تتمثل مهمة وزير الإقتصاد في المجال الجبائي في تطبيق وسائل المراقبة اللازمة لمحاربة التهرب والغش الجبائيين [2].

- تتمثل مهمة وزير الإقتصاد في مجال الأملاك الوطنية والعقارية في مراقبة إستعمال الممتلكات العمومية [3].

- تتمثل مهمة وزير الإقتصاد في مجال الميزانية في :

* المبادرة بأي إقتراح تشريعي وتنظيمي يطبق في مجال مراقبة النفقات الملتزم بها ، وتسيير موازنات الدولة ، والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ، والهيئات العمومية المماثلة ، ويقترحه [4].

---

(1) : النقطة السادسة من المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 90 _ 189 الصادر بتاريخ 23-6-90.

(2) : النقطة السابعة من المادة الثانية من المرسوم السابق .

(3) : الفقرة (هـ) من النقطة الثانية من المادة الخامسة من المرسوم السابق .

(4) : النقطة الرابعة من المادة السادسة من المرسوم السابق .

– يطبق الإجراءات الخاصة بمراقبة أعمال المحاسبين العموميين [1].

– يتولى وزير الإقتصاد رقابة الدولة على إستعمال الإعتمادات المالية المسجلة في موازنات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية والإدارية والهيئات العمومية المماثلة وعلى عمليات تحصيل موارد الخزينة العمومية وتجنيدها وإستخدامها ، وبهذه الصفة يبادر أو يصدر أي إجراء تشريعي وتنظيمي ويتخذ أي تدبير ، ويقوم بأي عمل قصد تمكين الهياكل المخولة من ممارسة الصلاحيات المذكورة [2].

– يحق لوزير الإقتصاد أن يبادر بإقامة نظام رقابة يتعلق بالأعمال التابعة لميدان إختصاصه ، فيضع أهدافه وإستراتيجيته وتنظيمه ويحدد وسائله بالتنسيق مع النظام الوطني للرقابة في جميع المستويات [3].

2 – المفتشية العامة للمالية :

ظهرت المفتشية العامة للمالية ، بمقتضى المرسوم 80 – 53 [4] ، وهي موضوعة مباشرة تحت سلطة وزير الإقتصاد ، وتتكون من :

* قسم تنظيم أشغال المراقبة :

وتتمثل مهامه في :

– إعداد دليل للمراجعة وضبطه يوميا .

– وضع يومية للتدخلات الخاصة بالمراقبة .

– مطابقة الأهداف الخاصة بأية رقابة ، للتوجيهات العامة وطلبات المراقبة المقدمة والمعلومات المتوفرة .

– تشكيل البعثات والفرق التفتيشية .

– المحافظة على العلاقات مع البعثات والفرق القائمة بالمراقبة .

---

(1) : النقطة الرابعة من المادة السابعة من المرسوم التنفيذي رقم 90 – 189 المؤرخة بتاريخ 23جوان1990.

(2) : المادة الثامنة عشر من المرسوم السابق .

(3) : المادة الثانية والعشرون من المرسوم السابق .

(4) : المرسوم التنفيذي رقم 80 – 53 المؤرخ في 1 –3– 1980 والذي يتضمن إحداث مفتشية عامة للمالية.

* قسم إستغلال مركز الحسابات الختامية :

وتتمثل مهامه في :

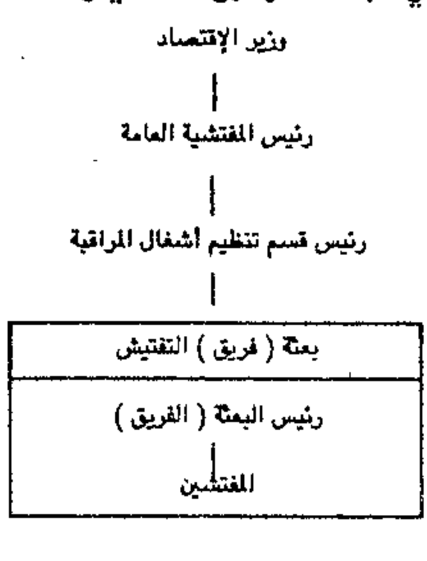
- جمع المعطيات والمعلومات المالية الأساسية ، المتعلقة بالميزانية المقررة ، والميزانية التعديلية أو الإضافية والحالات المالية وحسابات التسيير والحسابات الإدارية والمرسلة من طرف الوزارات الوصية والمراقبين الماليين والمحاسبين العموميين والآمرين بالصرف ، ثم إسغلالها وضبطها عن طريق التأكد من صحتها ومعالجة معطياتها ، وأخيرا دراسة النتائج المستخلصة والعمل على حسن إستغلال هذه الأخيرة في الميادين المتاحة .

* قسم الوسائل والمحفوظات :

وتتمثل مهامه في :

- تسيير موظفي المفتشية العامة للمالية .
- تسيير عتاد المصلحة ووسائلها الأخرى .
- إستغلال الوثائق المحاسبية والمالية لتوفير الإعلام للمفتشين المكلفين بالمهام ، وكذلك لإستغلالها في إطار نشاط قسم تنظيم أشغال المراقبة وكذلك قسم مركز الحسابات الختامية .
- صيانة المحفوظات وخاصة ملفات التفتيش .

أ : الهيكل التنظيمي لبعثات وفرق التفتيش :



خلال شهر جانفي من كل سنة يقوم وزير الإقتصاد بتحديد برنامج المفتشية العامة للمالية ، وتراعى في هذا البرنامج طلبات المراقبة التي يعبر عنها أعضاء الحكومة ومجلس المحاسبة والمجلس الشعبي الوطني (1) ، وبناءا على ذلك ، يقوم رئيس المفتشية العامة للمالية بتعيين رؤساء وأعضاء فرق وبعثات التفتيش ، بعد إقتراحهم من طرف رئيس قسم تنظيم أشغال المراقبة ، وكذلك وضع قائمة المؤسسات المستهدفة ، وتحديد المدة الزمنية لكل مهمة ، كما يشرف على عملية التنسيق بين الأقسام الثلاثة التابعة لمفتشيته ، لضمان أسباب نجاح بعثات وفرق التفتيش في مهامه ، ومع نهاية تنفيذ البرنامج السنوي ، يقوم رئيس المفتشية العامة للمالية بوضع التقرير السنوي الخاص بالمفتشية ، والذي يتضمن حصيلة أعمالها وملخص معاينتها ، والإقتراحات ذات الطابع العام التي يرسمها (2) .

أما رؤساء بعث وفرق التفتيش فهم مكلفون بالتنسيق بين المراجعات التي يقوم بها المفتشون على مستوى المؤسسة المراقبة ، ووضع التقارير الخاصة بها ، وكذلك بإتخاذ المبادرة بالمراجعة المطابقة للأحكام القانونية التنظيمية المعمول بها ، في إطار مهامهم ، كما أن لرؤساء بعثات وفرق التفتيش حق ممارسة السلطة السلمية على جميع الموظفين الموضوعين تحت تصرفهم ، وكذلك لهم حق التصرف وإتخاذ القرار بإسم البعثة أو الفريق الذي يرأسونه ، وأخيرا فهم مطالبون بإعلام وتبليغ رئيس المفتشية العامة للمالية وبصفة منتظمة عن سير أشغالهم في عين المكان ، وذلك عن طريق رئيس القسم .

ب : مهام المفتشية العامة للمالية :

في إطار مراقبة المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي ، تقوم المفتشية العامة للمالية بالمهام التالية :

---

(1) : خلال التنفيذ يمكن لوزير الإقتصاد أن يقوم ببعض التعديلات على البرنامج والتي يراها ضرورية .

(2) : يسلم هذا التقرير إلى وزير الإقتصاد .

- التحقق من توفر شروط تطبيق التشريع المالي والمحاسبي وكذلك الأحكام القانونية والتنظيمية التي يكون لها إنعكاس مالي مباشر .

- مراقبة التسيير والوضع المالي للمؤسسة .

- التأكد من صحة المحاسبة وسلامتها وإنتظامها .

- التأكد من أن العمليات المراقبة أو المراجعة تدخل في إطار تنفيذ ميزانية المؤسسة .

- التأكد من حسن إستعمال الوسائل والتجهيزات الموضوعة تحت تصرف المؤسسة .

- التأكد من أن المراقبة الداخلية تعمل بصورة فعالة .

- التأكد من قانونية تنفيذ الخدمات الحاصلة بين المؤسسات والأشخاص التابعين للقطاع الخاص .

- مراجعة العمليات المالية التي يقوم بها المحاسبون العموميون والآمرين بالصرف .

- تقدم خلال شهر أكتوبر إلى وزير الإقتصاد ، التقرير السنوي الخاص بالمفتشية والذي يحرره رئيسها .

جـ : دور بعثات وفرق التفتيش :

يتلخص دور أعضاء بعثات التفتيش ، في إطار تأدية المفتشية العامة للمالية ، لمهامها ، في التالي :

- مراقبة تسيير الصناديق ومراجعة الأموال والقيم المختلفة والمواد التي تكون في حوزة الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين .

- طلب إحضار كل وثيقة محاسبية مثبتة يرونها ضرورية لأداء مهمتهم على أحسن وجه .

- تقديم المطالب الخاصة بالمعلومات الشفوية أو الكتابية والتي يرونها ضرورية لإستكمال المهمة .

- جمع التحريات في عين المكان وإجراء أي تحقيق للتأكد من صحة المعلومات المدرجة في إطار المحاسبة العمومية .

- التأكد من صحة العمليات المالية ، وصحة تسجيلها المحاسبي ، وحقيقة العمل المنجز المتعلق بها .

- الإطلاع على الوثائق التي أعدتها المؤسسة ، ولكنها متواجدة لدى الغير ، (الوثائق الخاصة بالعمليات المالية) .

- الإطلاع على الوثائق المحاسبية المتعلقة ، بأموال ، أو بمعاملات ، أو بالوضع المالي للمؤسسة (موضوع المراقبة) ، والتي هي بحوزة المتعاملين .

د : واجبات أعوان التنفيذ تجاه بعثات وفرق التفتيش :

- تهيئة ظروف ووسائل العمل للمفتشين أثناء تواجدهم في المؤسسة .

- أن يقدموا للمفتشين ، عند أول طلب الأموال والقيم التي هي بحوزتهم ، وأن يطلعوهم على جميع السجلات والدفاتر والمستندات المحاسبية المثبتة .

- أن يجيبوا وبكل سرعة على طلبات المعلومات التي يقدمها لهم المفتشون .

ولايمكن لأي عون أن يتهرب من هذه الإلتزامات بحجة إحترام السلم الإداري أو المحافظة على السر المهني ، إذ في هذه الحالة يحق لرئيس البعثة (أو الفريق) أن يحرر محضر تقصير عن العون المتهم ، ويرفعه إلى السلطة المكلفة بالتأديب ، بإعتبار ذلك خطأ جسيم .

هـ : الإجراءات الخاصة :

أثناء تأدية مهامها قد تلجأ بعثة أو فريق التفتيش إلى إتخاذ بعض الإجراءات الخاصة في الحالات التالية :

- إذا تحقق رئيس البعثة من وجود نقائص أو تأخير هام في محاسبة المؤسسة ، يحق له بأمر المحاسب العمومي أو الآمر بالصرف بضبط هذه المحاسبة وإعادة ترتيبها في الحال .

- إذا لم يكن للمحاسبة وجود أو كانت في حالة تأخر أو عدم ترتيب لدرجة يتعذر معها القيام بالمراجعة المادية ، يحرر رئيس البعثة محضر تقصير ، يقدم إلى السلطة السلمية أو سلطة الوصاية المختصة ، وعادة ، وفي مثل هذه الحالة ، يأمر وزير الإقتصاد ، بإجراء الخبرة قصد إعادة إنشاء المحاسبة المعنية أو ضبطها ، كما يتم إشعار السلطة السلمية و سلطة الوصاية ورئيس مجلس المحاسبة ، للنظر في مسؤولية العون المتهم أو مسؤولي المصالح المقصرة .

- إذا كانت هناك معاينة لمخالفة جسيمة ، لا تسمح بإبقاء العون المسؤول عنها ، تقوم السلطة السلمية أو السلطة الوصية بتوقيفه عن العمل فورا وبصفة مؤقتة ، وذلك بناءا على تقرير يقدمه رئيس البعثة .

- يجب إطلاع العونالمعني ورؤسائه السلميين ، مسبقا ، على المعاينات المؤقتة التي قام بها المفتشون ، قبل إدراجها في محاضرهم أو تقاريرهم ، ويرسل تقرير التفتيش عند نهاية كل مراقبة إلى السلطة السلمية أو السلطة الوصية في مصلحة المؤسسة (محل المراقبة) ، وعلى مسؤولي المصالح أو المؤسسة التي جرى تفتيشها الإجابة في ظرف شهر واحد عن جميع معاينات المفتشين وملاحظاتهم مع بيان تدابير التقويم والتطهير عند الإقتضاء ، أو بيان أي قرار أتخذ ، يكون ذا صلة مباشرة بوقائع الملاحظة .

المطلب الثالث : مجلس المحاسبة :

1 - نشأة ومهام المجلس :

أنشأ مجلس المحاسبة بموجب القانون 80 - 05 [1] ويعتبر أعلى وأهم هيئة رقابة على المستوى الوطني ، ولقد تم وضعه تحت السلطة العليا لرئيس الجمهورية ، والمادة 13 من القانون المذكور أعلاه تحدد أعضاء المجلس كالتالي :

- رئيس المجلس .
- نائب الرئيس .
- الناظر العام .
- رؤساء الغرف .
- رؤساء الأقسام والنظائر والمساعدون .
- المستشارون .
- المحتسبون .

يقوم مجلس المحاسبة بفرض رقابته المالية على المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي ، إعتمادا على المادة الثالثة من القانون 80 - 05 والتي تنص على أنه :

" يمكن لمجلس المحاسبة أن يجري مراقبته على المؤسسات بجميع أنواعها والتي تستفيد من المساعدة المالية للدولة " . بحيث : " يراقب مختلف الحسابات التي تتضمن مجموع العمليات المالية والحسابية ويتحقق من دقتها وصحتها ونزاهتها ، وهو مؤهل للقيام بجميع التحريات من خلال الوثائق أو في عين المكان بصفة مباغتة أو بعد إشعار " . وهذا ما تنص عليه المادة الخامسة من نفس القانون المذكور أعلاه .

---

(1) : القانون رقم 80 - 05 المؤرخ في 1 - 3 - 1980 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من قبل مجلس المحاسبة .

إن المحاسب العمومي مطالب بإيداع حساب التسيير وملحقاته من مستندات مثبتة ، وكذلك الأمر بالصرف مطالب بإيداع الحساب الإداري وملحقاته من مستندات مثبتة ، لدى كتابة الضبط التابعة لمجلس المحاسبة ، وذلك قبل تاريخ 20 جوان من السنة (ن + 1) ، بالنسبة للحسابات السابقة الذكر والمتعلقة بالسنة المالية (ن) .

وفي حالة التأخير عن إرسال الحسابات يمكن للمجلس أن يوجه أوامر للمحاسبين أو الآمرين بالصرف عن طريق الناظر العام الذي يأمرهم فيها بتسليم الحسابات التي لم تودع لدى كتابة الضبط في الآجال المحددة ، أو بإيداع المستندات المثبتة الناقصة ، فإذا لم تتم الإستجابة لهذه الأوامر تسلط على المعنيين بالأمر غرامات مالية عن كل فترة تأخير ، كما يمكن لمجلس المحاسبة عند عدم تسليم الحسابات ، وبعد مضي ستة أشهر أن يطلب من وزارة الإقتصاد تعيين محاسب جديد تتمثل مهمته في إعداد الحسابات وتقديمها من جديد ، في الآجال المحددة من طرف رئيس المجلس .

وبناءا على الفقرة الثانية من المادة 27 [1] ، يمكن لمجلس المحاسبة أن يتخذ عند الحاجة قرار ينشر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الششعبية بإعفاء المحاسب من إحالة المستندات جزئيا أو كليا لكتابة ضبط مجلس المحاسبة .

أما تحقيقات وتحريات المجلس فتتم على شكل دراسة نقدية يقوم بها أعوانه على الحسابات والمستندات المثبتة التي تم إيداعها من طرف الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ، وعند الضرورة يجوز لأعوان المجلس أن يطلبوا جميع المعلومات والوثائق التي من شأنها تسهيل عملية المراقبة المعمقة للعمليات المالية والحسابية ، كما يحق لهم الإستماع لأي عون تابع للهيئات المراقبة ، وكذلك إجراء التحريات الضرورية بما فيها التحريات مع الخواص ، مع مراعاة التشريع الجاري العمل به ، وذلك من أجل الإطلاع على المسائل المنجزة بالإتصال مع المؤسسات ذات الطابع غير الربحي ، كما يمكن لأعضاء المجلس في حدود إختصاصهم الدخول إلى جميع مكاتب المؤسسات المراقبة [2].

---

(1) : القانون السابق ذكره .

(2) : إذا كان تقديم الوثائق المطلوبة تتعلق بوثائق أو معلومات يؤدي الإفشاء بها إلى المساس بالدفاع أو الإقتصاد الوطني ، فعلى مجلس المحاسبة إتخاذ كل الإجراءات اللازمة لضمان الطابع السري لهذه الوثائق أو المعلومات وكذلك لنتائج التحقيقات أو المعاينات التي يجريها .

وعند نهاية عمليات التحقيق والتحري من قبل المكلفون بالمهمة ، على هؤلاء ، تقديم تقريرا كتابيا يتضمن ملاحظاتهم ، وتسلم نسخة منه إلى المحاسب العمومي أو الآمر بالصرف أو العون المعني ، وعلى هؤلاء أن يجيبوا كتابيا على التقرير الذي سلم إليهم في ظرف شهرين (يجوز تمديد هذا الأجل من قبل رئيس المجلس لمدة أقصاها شهران) ، وينتهي التحقيق أو التحري بتسليم الملف بكامله إلى الناظر العام والذي عليه أن يقدم ملاحظاته كتابيا .

وبعد الإنتهاء من إجراء تصفية الحسابات وتسويتها يصدر مجلس المحاسبة قراره النهائي بالبراءة أو الإدانة .

ففي حالة الحكم بالبراءة يختم المجلس الحسابات والمستندات المثبتة بواسطة التصريح بالتطابق ، كما يصرح بالتسييرات الفعلية ويصفيها . أما في حالة الحكم بالإدانة فإن المادة الرابعة من القانون 80 – 05 ، تؤهل مجلس المحاسبة بأن يقاضي المتهمين من محاسبين عموميين وآمرين بالصرف [1] والأعوان العاملين تحت تصرفهم ، بالحكم عليهم بغرامات مالية أو إحالة القضية على العدالة .

2 – وضع الخطوط العريضة لمهمة لجنة التفتيش :

إن وضع الخطوط العريضة للمهمة ، في إطار مراقبة المؤسسات ذات الطابع غير الربحي يهدف إلى التحديد الدقيق لخصوصيات المؤسسة موضوع المراقبة وذلك بغرض :

- تحديد طبيعة المراقبة المطلوب إنجازها وفق الأهداف المسطرة في إطار المهمة .
- معرفة مدى إستجابة الإمكانات البشرية والمادية المسخرة لهذه المهمة ، لمتطلبات هذه الأخيرة .
- وضع جدول زمني للمهمة ، معبرا عنه ، بعدد الأيام وعدد المراقبين ، و موزع بحسب المجالات التي ستتم مراقبتها في إطار المهمة .

هذا ويتم وضع الخطوط العريضة للمهمة ، إعتمادا على النقطتين الأساسيتين التاليتين :

- تجميع الوثائق اللازمة لمعرفة خصوصيات المؤسسة .
- البحث عن النقاط ذات الأهمية في عملية المراقبة .

---

(1) : إذا كان من المتوقع قيام مسؤولية أحد أعضاء الحكومة بصفته الآمر بالصرف الرئيسي ، فإن مجلس المحاسبة مطالب برفع ملف القضية إلى رئيس الجمهورية .

أ : تجميع الوثائق :

إن أية عملية مراقبة لن يكتب لها النجاح إن لم تعتمد أساسا على الفهم المسبق للمؤسسة من خلال الإطلاع عن قرب على نظام تسييرها ، وكذلك الإجراءات الخاصة والمتعلقة بالميادين التي ستتم مراقبتها .

ونظرا لكون قواعد المحاسبة العمومية التي تسير المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي ، تتميز بعددها الهائل وتنوعها وكذلك بالتغييرات المستمرة التي تحدث عليها أثناء فترات زمنية متقاربة نسبيا ، فإن عملية تجميع الوثائق المتعلقة بمثل هذه المؤسسات ، يتطلب مزيدا من الجهد واليقضة والمتابعة ، حتى يتم تحديد النصوص المنظمة لكيفية تنفيذ العمليات المالية الموكلة للمؤسسة ، ذلك خلال كل فترة من الفترات الزمنية موضوع المراقبة .

ولهذا الغرض كلفت كل لجنة من الجان التابعة لمجلس المحاسبة بتجميع الوثائق والمعلومات اللازمة ، لتكوين ملفات دائمة ، خاصة بالمؤسسات الخاضعة لمراقبتها ، ويتمثل الدور الرئيسي للملف الدائم في التالي :

- يضمن للقضاة سرعة الإطلاع على المعلومات الخاصة بالمؤسسة والتي يرونها ضرورية لتحضير عملية المراقبة الميدانية لهذه الأخيرة .

- يضمن ويسهل عملية تجميع وتصنيف مجمل الوثائق المتدفقة على مجلس المحاسبة ، وذلك وفق مبادىء توجيه محددة بصفة عقلانية وموضوعية .

- يسطر المجرى التاريخي الخاص بعمليات المراقبة المنجزة من طرف مجلس المحاسبة ، على كل مؤسسة ، خاضعة لمراقبته .

أما محتويات الملف الدائم فيمكن تقسيمها إلى قسمين أساسيين وهما :

- القسم الخاص بالمعلومات المشتركة ، والمتعلقة بفئة أو قطاع معين من المؤسسات (المعلومات المشتركة) .

- القسم الخاص بالمعلومات المتعلقة فقط بمؤسسة معينة ، (المعلومات الخاصة) .

* : القسم الخاص بالمعلومات المشتركة :

ويخص هذا القسم كل النصوص الضرورية لمعرفة ظروف وكيفية تسيير قطاع أو فئة معينة من المؤسسات من نفس الطبيعة ، أو ذات خصوصيات مشتركة ، وفي هذا الإطار يمكن أن نجد :

- الوثائق المتعلقة بكل الإجراءات التطبيقية العامة ، ذات الطابع المالي والمحاسبي .
- الوثائق المتعلقة بعناوين وقواعد تسيير الحسابات .
- الوثائق المتعلقة بالتنظيم الإداري أو الهيكلة الإدارية لهذا النوع من المؤسسات .

* : القسم الخاص بالمعلومات الخاصة :

ويتكون هذا القسم من الملفات الأربعة التالية :

الملف الأول : ويحتوي على كل المعلومات التي تساعد على التعرف أكثر فأكثر على المؤسسة ، ومنها : الإسم ، والعنوان ، ورقم الهاتف ، ورقم التيليكس ، ورقم الحساب البريدي ، ورقم الحساب البنكي ، ورقم حساب الخزينة . وكذلك أسماء المسؤولين مع تحديد وسائل الإتصال بهم ، إضافة إلى تحديد الوزارة الوصية ، ...إلخ .

الملف الثاني : ويحتوي على مجمع أو دليل المؤسسة والذي ينظم ويحدد دور كل هيكل من الهياكل الإدارية والمالية والمحاسبية للمؤسسة .

الملف الثالث : ويحتوي على عمليات المراقبة التي قام بها مجلس المحاسبة ، وذلك بناءا على :

- بطاقة متابعة عمليات المراقبة والتي تشمل المعلومات التالية :
  - * طبيعة عمليات المراقبة المنجزة .
  - * مراكز النشاط التي تمت مراقبتها .
  - * الوقت المستغرق أثناء كل عملية مراقبة منجزة ، معبرا عنه بعدد الأيام وعدد المراقبين .

- التقارير أو المحاضر التي تمخضت عن عمليات المراقبة .
- القرارات النهائية المعلن عنها بعد عمليات المراقبة .
- العلامات التقييمية الممنوحة عقب كل عملية مراقبة .

الملف الرابع : ويحتوي على التقارير المتعلقة بعمليات المراجعة الداخلية والخارجية .

ب : البحث عن النقاط ذات الأهمية :

إذا كانت عملية المراقبة لا يمكن إنجازها بصورة مقبولة ومرضية إلا بالتأكد المسبق من :

إن تنفيذ المهمة سيتم بصفة ناجعة وسريعة .

- عدم الإغفال ، أو نسيان أية مرحلة من المراحل الأساسية لعملية المراقبة .
- توفر الشروط التي تسمح بالإستعمال الأمثل للإمكانات البشرية والمادية المتاحة ، والمخصصة لإنجاز المهمة .

فإنه مهما يكن ، حجم المؤسسة موضوع المراقبة ، والصلابة الظاهرية لعملياتها المالية ، فإن عملية البحث عن النقاط ذات الأهمية (النقاط الحساسة) في عملية المراقبة تتطلب التحديد المسبق لـ :

- كل الحالات غير العادية أو غير المنتظرة في ميادين المالية والمحاسبة والتسيير بصفة عامة .
- العناصر الأكثر تمثيلا للمتلكات المسيرة من طرف المؤسسة .

ذلك أن الأمر يتعلق بجمع المعلومات ذات الطبيعة المحاسبية والإحصائية ، والتي تسمح بالإجابة على التساؤلات التالية :

- ما هي أهمية ميزانية المؤسسة بالنسبة للميزانية الإجمالية للقطاع ؟
- ما هو الوزن النسبي لميزانية التجهيز ، مقارنة بميزانية التسيير للمؤسسة ؟

- ما هي الأبواب ذات الأهمية في الميزانية ؟

- ما هو مستوى الإستهلاك بالنسبة لكل باب من أبواب الميزانية ؟ ....

ومهما كانت طبيعة المعلومات المرغوب فيها ، فإن الحصول عليها يكون إما عن طريق الملف الدائم ، من خلال إستغلال معطيات الوثائق المحاسبية أو الجداول الشاملة ، ومنها الحالات المالية الفصلية ، أو حسابات التسيير أو الحسابات الإدارية للسنوات المالية الثلاثة الأخيرة ، أو عن طريق المعاينة الميدانية للمؤسسة .

وبناءا على ما سبق ذكره فإن عملية البحث عن النقاط ذات الأهمية لابد وأن تجسد بوضع وثيقتين أساسيتين وهما :

- مذكرة مخطط المهمة .

- برنامج المراجعة .

*** : مذكرة مخطط المهمة :**

هذه الوثيقة لابد وأن تحدد المعطيات الأساسية التي أعتمد عليها لإستخلاص الإستنتاجات ، أثناء عملية التخطيط للمهمة ، والتي تسمح بتقديم المبررات الموضوعية للقرارات التي يمكن إتخاذها في المراحل اللاحقة من المهمة وتؤدي مذكرة مخطط المهمة وظيفتين أساسيتين :

- فمن جهة ، تعتبر الوثيقة ، مذكرة مساعدة ، خاصة بالمعلومات الواجب جمعها أو التطرق لها أثناء المهمة .

- ومن جهة أخرى تحتوي هذه الوثيقة على كل النتائج المتوصل إليها من قبل المسؤول المكلف بالمهمة وذلك في إطار إستراتيجية عملية المراقبة .

هذا ويكمن سر أهمية هذه المذكرة ، في إعتمادها على العناصر التالية :

- تحليل الهيكلة الإدارية للمؤسسة .

- تحليل الإجراءات التنظيمية الرئيسية سواء كانت داخلية أم خارجية ، وخاصة ما يتعلق منها بالمراقبة الداخلية .

- تذكير مختصر بأهم نشاطات وأهداف المؤسسة .

- نتائج تقارير عمليات المراقبة السابقة ، وخاصة تلك التي قام بها مجلس المحاسبة .

- النقاط ذات الأهمية (النقاط الحساسة) التي تم تحديدها .

- المعلومات المتعلقة بأهمية المؤسسة موضوع المراقبة ومنها :

(عدد المستخدمين ، والمبلغ الإجمالي للميزانية ، وقيمة الممتلكات ، ومحتويات المخزن وعدد الفاتورات المستلمة والمبلغ الإجمالي للمشتريات ، إلخ ...) .

- تحديد المحاور الرئيسية للمهمة .

- تحديد الوسائل والمدة الزمنية المخصصة للمهمة .

- تحديد الأهداف المسطرة .

* : برنامج المراجعة :

ويتكون من جانبين رئيسيين وهما :

- تقييم نظام التسيير المالي .

- إختبار مدى صحة المعلومات .

* تقييم نظام التسيير المالي :

ويتعلق الأمر بتقييم نظام التسيير المالي المتبع من قبل المؤسسة بصفة عامة ، ويمكن أن يتم هذا التقييم عن طريق :

- الملاحظات المسموعة :

ذلك أن الملاحظات التي يمكن أن نسمعها هنا وهناك ومن حين لآخر عن التسيير المالي لمؤسسة ما ، قد تحمل بين طياتها نوعا من الحقائق أو الخلفيات وعليه فلا يمكن أن نهمل ما نسمعه ، كذلك لا يمكن تصديقه كاملا ، ولكن يجب محاولة تحليله من خلال الدوافع التي أدت إلى هذه الأقاويل مع البحث عن الغرض منها ، والتأكد من صحتها إذا إقتضت الضرورة لذلك .

- مخطط سير الوثائق :

إن مخطط سير الوثائق هو مخطط يبين لنا المسار الذي تتبعه كل وثيقة عند إنتقالها بين مختلف المصالح الإدارية سواء كانت داخلية أم خارجية عن المؤسسة ، وذلك من لحظة إصدارها إلى حين الإحتفاظ بها في الأرشيف ، مع توضيح كل التسجيلات التي تتم عليها خلال هذا المسار الذي تمر به .

إن هذا المخطط يبين لنا بوضوح مختلف المصالح الإدارية وكذلك طبيعة الوثائق المستعملة في كل عملية مالية ، مع تحديد مصدر كل وثيقة وكذلك مصيرها أي نهاية مطافها مما يسمح بتحديد طبيعة الأرشيف الذي تحتفظ به كل مصلحة ، وهو الأمر الذي يسهل كثيرا عملية المراقبة من خلال معرفة دور كل مصلحة من المصالح في كل عملية مالية .

- شبكة الفصل بين الوظائف :

إن شبكة الفصل بين الوظائف تهدف أساسا إلى التحديد الدقيق لمهام وواجبات كل عنصر من العناصر المكلفة بالتسيير المالي ، وهي تتمثل في كل النصوص القانونية والتشريعية التي تحد من تداخل الصلاحيات ، فتضع كل عنصر أمام مسؤولياته ، وبالتالي فإن لهذه الشبكة الدور الفعال في الفصل الإداري أو القضائي في كل النزاعات التي تدخل في إطار التسيير المالي للمؤسسات .

* إختبار مدى صحة الملومات :

إن إختبار مدى صحة المعلومات ، يتم بواسطة الكيفيات والأنواع المختلفة للمراقبة [1] .

---

(1) : أنظر المبحث الأول ص : 134 .

الباب الثاني

المحاسبة العمومية كأداة تسيير ومراقبة

(الإطار الميداني)

الفصل الخامس :

عرض حالة المعهد الوطني للتعليم العالي في العلوم الطبية

الفصل السادس :

الدراسة التحليلية لمتطلبات تسيير ومراقبة المؤسسة العمومية ذات الطابع غير الربحي ، إعتمادا على الحالة المعروضة في الفصل السابق

مقدمة الباب الثاني

سنتناول في هذا الباب الدراسة الميدانية والتحليلية لموضوع الرسالة ، وذلك من خلال عرض حالة المعهد الوطني للتعليم العالي في العلوم الطبية ، وإستعمالها كمرجع للدراسة التحليلية لمتطلبات تسيير ومراقبة المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي .

وفي هذا المجال سنتطرق إنطلاقا من الفصلين المخصصين لهذا الباب إلى التالي :

الفصل الخامس : نتعرض في هذا الفصل إلى حالة المعهد الوطني للتعليم العالي في العلوم الطبية وذلك ، من خلال التعرف على هيكلته الإدارية ونظام تسييره المالي ، وكيفية تحضير وتنفيذ ميزانيته ، وكذلك متابعة تطوره المالي منذ نشأته يوم 1 جانفي 1985 إلى غاية 31 ديسمبر 1991 .

الفصل السادس : لقد قمنا في هذا الفصل بالدراسة التحليلية لكل العناصر المكونة لنظام المحاسبة العمومية بما فيها الميزانية من جهة والتسيير والمراقبة من جهة أخرى ، والتي تم التطرق إليها بالتفصيل في الفصول الأربعة الأولى من هذه الرسالة ، كما تهدف هذه الدراسة التحليلية إلى التحديد الدقيق للمتطلبات المحاسبية التي تطلبها عمليتي تسيير ومراقبة المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي ، وكذلك التعرف على العوائق التي قد تحد من نجاعة هذه المتطلبات أثناء الممارسة الميدانية .

وللتأكد من بعض التحاليل المدرجة في هذا الفصل لجأنا لإستعمال الحالة المعروضة في الفصل الخامس ، كمرجع ميداني .

الفصل الخامس

عرض حالة المعهد الوطني للتعليم العالي في العلوم الطبية

تمهيد

منذ 5 جويلية 1962 وإلى غاية 31 ديسمبر 1984 ، كانت معاهد العلوم الطبية وجراحة الأسنان والصيدلة ، تابعة لجامعة الجزائر المركزية ، وإبتداءا من 1 جانفي 1985 ، أصبحت هذه المعاهد تمثل دوائر المعهد الوطني للتعليم العالي في العلوم الطبية ، الذي أنشىء بمقتضى المرسوم 84 - 215 المؤرخ في 18 أوت 1984 ، ويمثل مؤسسة عمومية ذات طابع إداري (1) ، تتمتع بالشخصية المعنوية والإستقلالية المالية ، أما مهماه الأساسية فتنحصر في :

- ضمان التعليم على مستوى التدرج وما بعد التدرج لطلبة العلوم الطبية وجراحة الأسنان والصيدلة .
- المساهمة في تطور البحث في الميادين المذكورة .
- التكفل بكل النشاطات المتعلقة بتجديد المعلومات وتحسين المستوى ، الداخلة في إطار ميدان نشاطه .
- ضمان نشر ودراسة نتائج البحوث المتوصل إليها في إطار إختصاصه .

يرأس المعهد ، المدير ، ويقوده مجلس التوجيه ومدعم بمجلس علمي .

المبحث الأول

الهيكلة الإدارية وفق النصوص التنظيمية

إن المرسوم 84 ـ 215 المؤرخ في 18 أوت 1984 ، ينص على أن المعهد يرأسه مدير معين بمرسوم وباقتراح من الوزير المكلف بالتعليم والبحث العلمي [1] ، كما يتم إنهاء مهامه بنفس الطريقة .

يقوم المدير بالمهام التالية :

- يسير شؤون المعهد وبالتالي يعتبر الآمر بالصرف .
- يبرم كل الإتفاقيات والعقود ، في أطار القوانين المعمول بها .
- يمثل المعهد أمام العدالة ، وفي كل مجال الحياة المدنية .
- يضمن ويفرض السلطة السلمية على مجموع المستخدمين .
- يضع النظام الداخلي بعد مداولة مجلس التوجيه .
- يحضر إجتماعات مجلس التوجيه ، ويضمن تنفيذ قراراته .
- يعد التقرير السنوي المتعلق بنشاطات المعهد ، ويرسله إلى الوزير الوصي ، بعد مصادقة مجلس التوجيه .

ويساعد المدير في مهامه :

- نائب مدير مكلف بالدراسات .
- نائب مدير مكلف بالبحث .
- نائب مدير مكلف بالإدارة العامة .

---

(1) : حاليا وزير التربية الوطنية .

المطلب الأول : نائب المدير المكلف بالدراسات :

ويتمثل دوره في :

- السهر على التنظيم الجيد للتعليم ، وتحسين نظم مراقبة المعارف .
- متابعة المسائل المتعلقة بالتربصات المنظمة من طرف المعهد .
- دراسة وإقتراح كل الإجراءات التي من شأنها الرفع من التكوين الدائم .
- وضع برامج لتوجيه الطلبة بحسب الأهداف المسطرة وفق المخطط .

كما يشرف ، نائب المدير المكلف بالدراسات ، على :

1 - مصلحة الدراسات : المكلفة بتسيير التسجيلات والتحويلات وقاعات التدريس .

2 - مصلحة التعليم والتربصات المكلفة بـ :

* متابعة سير الدراسات والبرامج البيداغوجية .
* وضع جداول الإمتحانات والسهر على ضمان السير الحسن لها .
* إستقبال ومعالجة ونشر المعلومات البيداغوجية .
* السهر على السير الحسن للجان البيداغوجية .
* السهر على تنفيذ برامج التربصات والتكوين المستمر وضمان متابعتها .
* متابعة كل المسائل المتعلقة بالتربصات المنظمة لفائدة الطلبة .

المطلب الثاني : نائب المدير المكلف بالبحث :

ويتمثل دوره في :

- تنسيق مخططات بحث ، وحدات البحث .
- السهر على وضع مخطط البحث الخاص بالمعهد .
- دراسة وإقتراح الإجراءات الكفيلة بتطوير البحث على مستوى المعهد .
- وضع ومتابعة ، تخصصات التكوين ما بعد التدرج ، وتوزيع التدريس بما يتطابق مع مخطط التكوين .

- إعطاء رأيه حول ملفات الطلبة الذين يطلبون التكوين بالخارج .

كما يشرف ، نائب المدير المكلف بالبحث ، على :

1 - مصلحة ما بعد التدرج ، والمكلفة بـ :

* تسيير التسجيلات والتحويلات الخاصة بطلبة ما بعد التدرج .

* ضمان متابعة دراسات ما بعد التدرج .

* وضع جداول الإمتحانات والسهر على ضمان السير الحسن لها .

* إقتراح مشاريع تنظيم لجان الإمتحانات الخاصة بما بعد التدرج .

2 - مصلحة تجديد معلومات الأساتذة ، والعلاقات مع الجامعات :

والمكلفة بـ :

* إبداء الرأي حول الأساتذة الذين يطلبون القيام بتربصات تحسين المستوى أو تجديد المعلومات ، بالخارج .

* عرض برامج إقتناء التجهيزات العلمية .

* إعداد كيفية الإستعمال ، وكذلك النتائج المحصل عليها بخصوص مخطط البحث العلمي للمعهد .

* تنظيم إستقبال الأساتذة والباحثين والمحاضرين الجزائريين والأجانب .

* تنظيم ومتابعة علاقات المعهد بالمعاهد والجامعات الجزائرية والأجنبية .

* تنظيم اللقاءات والملتقيات الوطنية والدولية .

* تنظيم المبادلات الداخلة في إطار تبادل الأساتذة والباحثين والطلبة وكذلك الوثائق .

المطلب الثالث : نائب المدير المكلف بالإدارة العامة :

ويتمثل دوره في :

- تنشيط نشاط المصالح الإدارية والمالية ومتابعة تسييرها .
- تسيير مكتب التنظيم ، والتكفل بالمحافظة على وثائق وأرشيف المعهد .
- السهر على توفير الإعلام ، وإستقبال الأساتذة والطلبة .
- وضع وتنشيط برنامج نشاطات المعهد .

كما يشرف نائب المدير المكلف بالإدارة العامة ، على :

1 - مكتب المستخدمين ، والمكلف ب :

* ضمان متابعة تسيير ملفات المستخدمين من أساتذة وإداريين وتقنيين .
* تنفيذ مخطط توظيف المستخدمين وفق البرنامج المسطر من قبل الإدارة .
* السهر على إشعار المستخدمين بكل المسائل المتعلقة بحياتهم المهنية .

2 - مكتب الميزانية ، والمكلف بـ :

* تحضير مشروع ميزانية المعهد ، وفق التنظيم المعمول به .
* وضع جداول مرتبات وأجور المستخدمين .
* تحضير قوائم النفقات الملتزم بها من قبل المعهد ، وذلك في إطار ميزانية التسيير .
* السهر على وضع الإلتزامات المتعلقة بالإعتمادات المسجلة في إطار تجهيز المعهد .
* ضمان التموين وشراء لوازم المعهد .
* السهر على صيانة العمارات والتجهيزات العلمية والبيداغوجية .
* إستقبال وتسجيل وإرسال وتوزيع البريد الوارد للمعهد .

3 – مكتب التخطيط والإحصائيات ، والمكلف بـ :

* ضمان إعلام الطلبة بشؤون التعليم ، وبمنافذ الشغل بعد التدرج .

* متابعة الإحصائيات المتعلقة بالمستخدمين ، والعمل على حسن إستغلالها .

* تجميع وإعداد الإحصائيات المتعلقة بالتسجيلات .

* دراسة ووضع برنامج تجهيز المعهد .

4 – مكتب التنشيط الرياضي والثقافي ، والمكلف بـ :

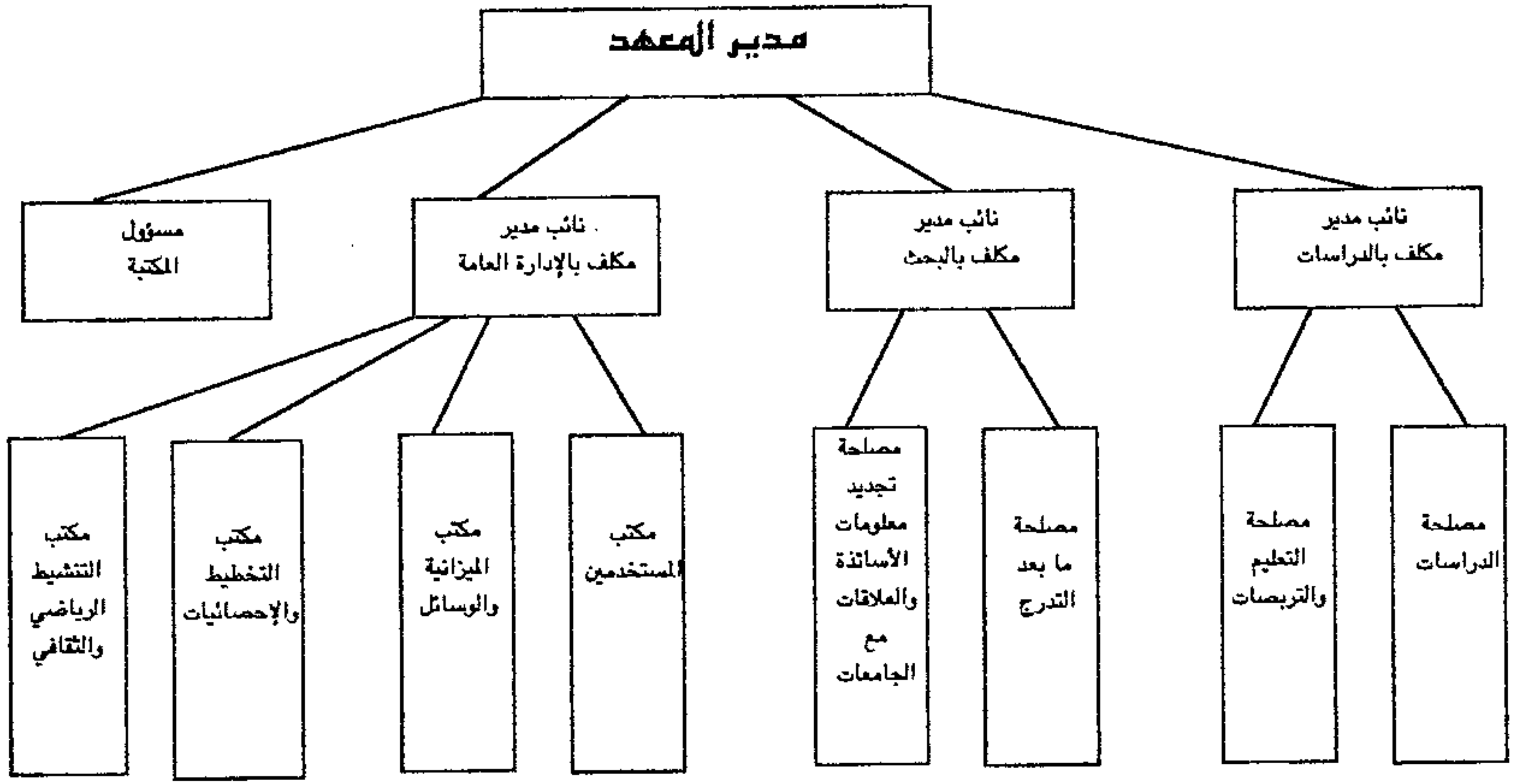
* تطوير النشاطات الرياضية والثقافية .

* توفير الوسائل لتطوير هوايات الطلبة والأساتذة والموظفين .

ملاحظة :

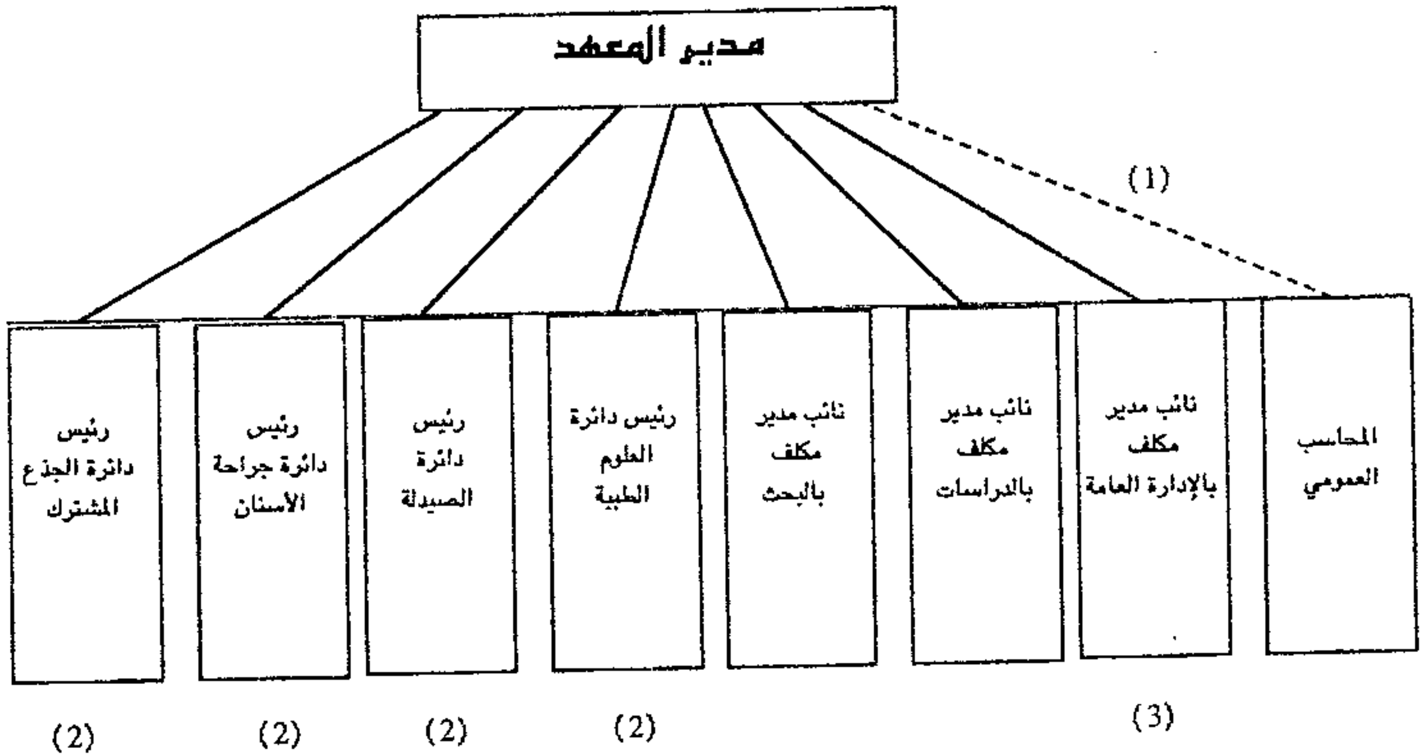
محافظ المكتبة ، ويشرف على تسيير مكتبة المعهد .

الهيكلة الإدارية للمعاهد الوطنية للتعليم العالي [1]



(1) وفق ما ينص عليه المرسوم رقم 83 – 543 المؤرخ في 24 سبتمبر 1983 والذي يحدد الهيكلة الإدارية النموذجية للمعاهد الوطنية للتعليم العالي .

الهيكلة الإدارية للمعهد الوطني للتعليم العالي في العلوم الطبية

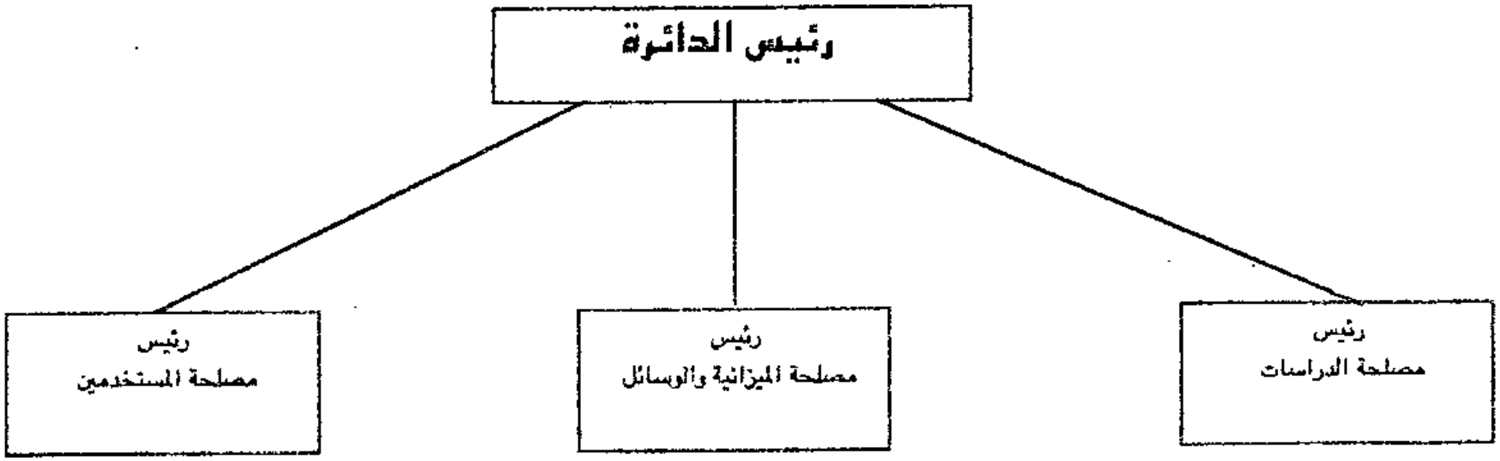


(1) : العلاقة بين مدير المعهد (بصفته الآمر بالصرف) والمحاسب العمومي محددة وفق القانون 90 – 91 المتعلق بالمحاسبة العمومية (أنظر إلى المبحث الثاني من الباب الأول) .

(2) : أنظر إلى الهيكل الإداري والمبين بمخطط الصفحة الموالية .

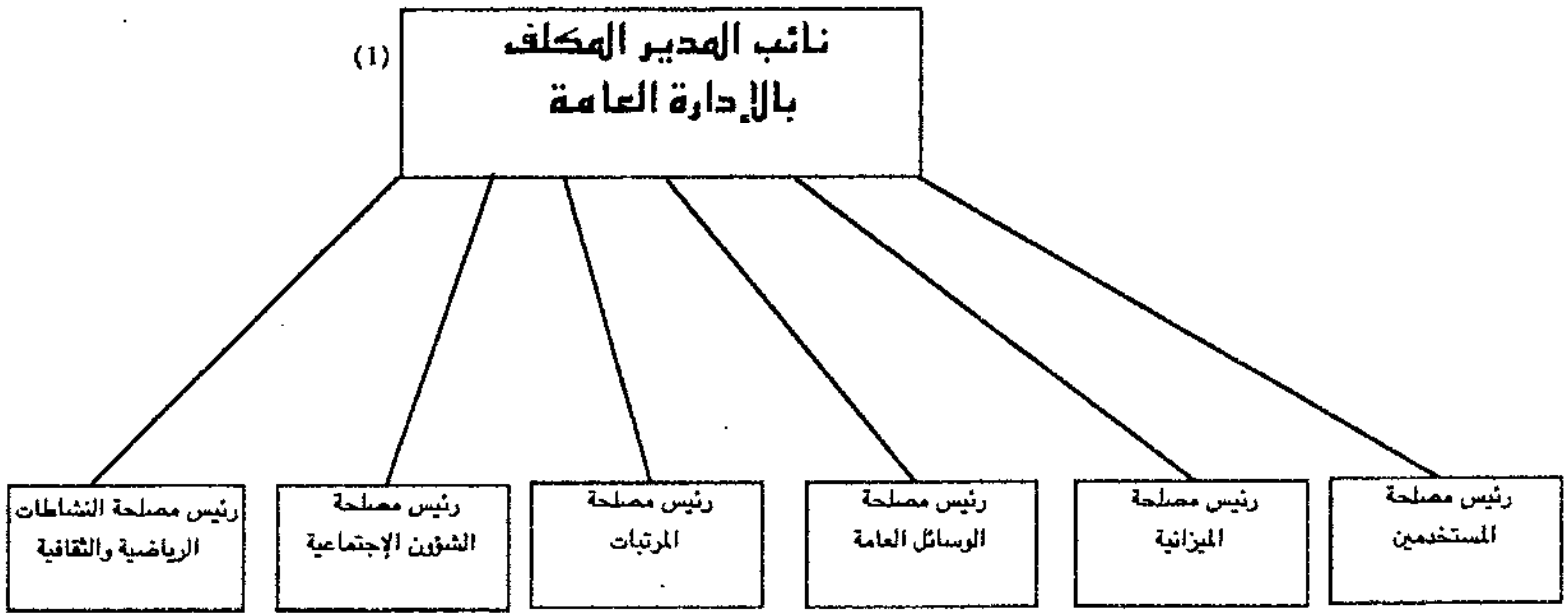
(3) : أنظر إلى الهيكل الإداري المبين بمخطط ص : 169.

الهيكلة الإدارية لدائرة العلوم الطبية (1)



(1) : نفس الهيكلة الإدارية لدوائر الصيدلة وجراحة الأسنان والجذع المشترك .

الهيكلة الإدارية لنيابة المديرية المكلفة بالإدارة العامة



(1) : في شهر جانفي 1985 تم تعيين الأمين العام للمعهد (التسمية السابقة للمنصب) إلا أنه إستقال خلال شهر أكتوبر من نفس السنة . وفي شهر سبتمبر 1989 تم تعيين نائب مدير مكلف بالإدارة العامة ، إلا أنه إستقال هو كذلك ، من منصبه ، في شهر أكتوبر سنة 1990 ، بعد رفض مدير المعهد الموافقة على تطبيق الهيكلة الإدارية المنصوص عليها في المرسوم 83 – 543 . وأمام شغور المنصب المذكور ، فإن كل المصالح الإدارية التابعة له ، تعمل بالتنسيق الذاتي فيما بينها ، وتحت السلطة المباشرة لمدير المعهد .

المبحث الثاني

التسيير المالي للمعهد

المطلب الأول : تحضير وإعداد الميزانية :

وتتلخص في المراحل التالية :

- يقوم رئيس مصلحة المرتبات بتقدير المبالغ المحتمل دفعها إلى المستخدمين ، على شكل رواتب وأجور وما شابهها ، وذلك بناءا على قوائم المستخدمين والمعطيات المالية والمحاسبية المتوفرة لديه ، ثم وضع هذه المبالغ على شكل جدول محاسبي ، يقدم إلى مدير المعهد مرفوقا بتقرير يوضح طبيعة الإحصائيات والقواعد المحاسبية التي تم الإعتماد عليها أثناء عملية التقدير هذه .

- يقوم رئيس مصلحة الوسائل العامة بتحديد إحتياجات الإدارة العامة ، وتقديمها إلى مدير المعهد مرفوقة بتقرير تبريري .

- يقوم رئيس مصلحة الميزانية والوسائل على مستوى كل دائرة [1] بتحديد إحتياجات دائرته ، وتقديمها إلى رئيس الدائرة مرفوقة بتقرير تبريري .

- تجمع كل هذه الإحتياجات والتقارير المرفقة بها ، على مستوى مدير المعهد بصفته الآمر بالصرف .

- يقوم الآمر بالصرف بإعداد ، مشروع ميزانية المعهد بمساعدة كل من رئيس مصلحة الميزانية والمحاسب العمومي ، كما يتم إعداد التقرير التبريري له .

- يعقد إجتماع مجلس إدارة المعهد [2] لمناقشة المشروع المعد من قبل الآمر بالصرف ، ثم وضع الصياغة النهائية له والمصادقة عليه قبل إحالته على الوزارة الوصية رفقة التقرير التبريري .

ملاحظة : يمكن إستدعاء أي مسؤول لحضور الإجتماع إذا إقتضت الضرورة ذلك .

---

(1) : دوائر الطب وجراحة الأسنان والصيدلة والجذع المشترك .

(2) : يتكون المجلس من المدير كرئيس ، ورؤساء الدوائر كاعضاء .

المطلب الثاني : تنفيذ الميزانية :

يشرف على تنفيذها كل من :

- الآمر بالصرف بصفته مدير المعهد .

- المحاسب العمومي .

- المراقب المالي .

- رئيس مصلحة الميزانية [1] بصفته مكلفا من قبل الآمر بالصرف بمسك الدفاتر المحاسبية الخاصة بالآمر بالصرف ، وكذلك بصفته أمين الصندوق المكلف بتسيير سيولة المعهد [2].

- رئيس مصلحة الوسائل العامة ، بصفته مفوضا من قبل الآمر بالصرف للقيام بمهمة صرف (توقيع الطلبيات) الميزانية المخصصة للإدارة العامة [3].

أما مراحل التنفيذ فتختلف بإختلاف طريقة التسديد ، ونجد في واقع المعهد الوطني للتعليم العالي في العلوم الطبية ، أربعة طرق للتسديد :

* - النفقات المتعلقة بتسديد المرتبات والأجور والعلاوات وما شابهها ، وهي خاصة بالفصل الأول من جانب نفقات ميزانية المعهد .

* - النفقات المسددة فورا ونقدا .

* - النفقات المسددة بالآجل .

* - النفقات المسددة فورا بواسطة صك بريدي .

والطرق الثلاثة الأخيرة تخص الفصل الثاني من جانب نفقات ميزانية المعهد .

---

(1) : رئيس مصلحة الميزانية لدى الإدارة العامة بصفته المسؤول الأول على تسيير ميزانية المعهد .

(2) : أمين الصندوق يقترح من قبل المحاسب العمومي ويعين من قبل الآمر بالصرف .

(3) : فقط الأبواب التي يتضمنها الفصل الثاني من جانب نفقات الميزانية

1 - النفقات المتعلقة بالمرتبات والأجور والعلاوات وما شابهها

تمر النفقات بالمراحل التالية :

- تقوم مصلحة المرتبات بإعداد جدول المستخدمين [1] وكذلك حوالة الدفع الخاصة به ، وذلك بناءا على ما ينص عليه التنظيم المعمول به ، ثم يسلم ذلك لمصلحة الميزانية .

- تقوم مصلحة الميزانية بمراجعة الجدول من الناحيتين الشرعية والمحاسبية ، ثم تتأكد من توفر الإعتماد الكافي للتسديد ، وتسجل مبلغ الحوالة على بطاقة متابعة النفقات ، ثم تصدر بطاقة الإلتزام . وأخيرا تحيل كل هذه الوثائق على الأمر بالصرف للتوقيع .

- يقوم الأمر بالصرف بالتوقيع على الوثائق المقدمة له . ثم يعيدها إلى مصلحة الميزانية التي تحولها بدورها إلى المراقب المالي .

- بعد عملية المراقبة [2] يؤشر المراقب المالي على بطاقة الإلتزام ، ثم يعيد الوثائق إلى مصلحة الميزانية .

- تقوم مصلحة الميزانية بعملية تسجيل النفقة على كل الدفاتر المحاسبية التي بحوزتها ، ثم تسلم الوثائق والمستندات المحاسبية المتعلقة بالنفقة إلى المحاسب العمومي .

- يقوم المحاسب العمومي بمراقبة [3] الوثائق المسلمة إليه ، قبل تسجيلها على الدفاتر المحاسبية المتواجدة على مستوى المصلحة ، وأخيرا يقوم بإصدار صك لفائدة المستخدمين ويسلم هذا الصك إلى مصلحة الصكوك البريدية .

تقوم مصلحة الصكوك البريدية بتحويل المبلغ من حساب المؤسسة لفائدة حسابات المستخدمين ويتم إشعار المؤسسة بواسطة إشعار بالسحب أما المستخدمين فيتم إشعارهم بواسطة إشعار بالدفع .

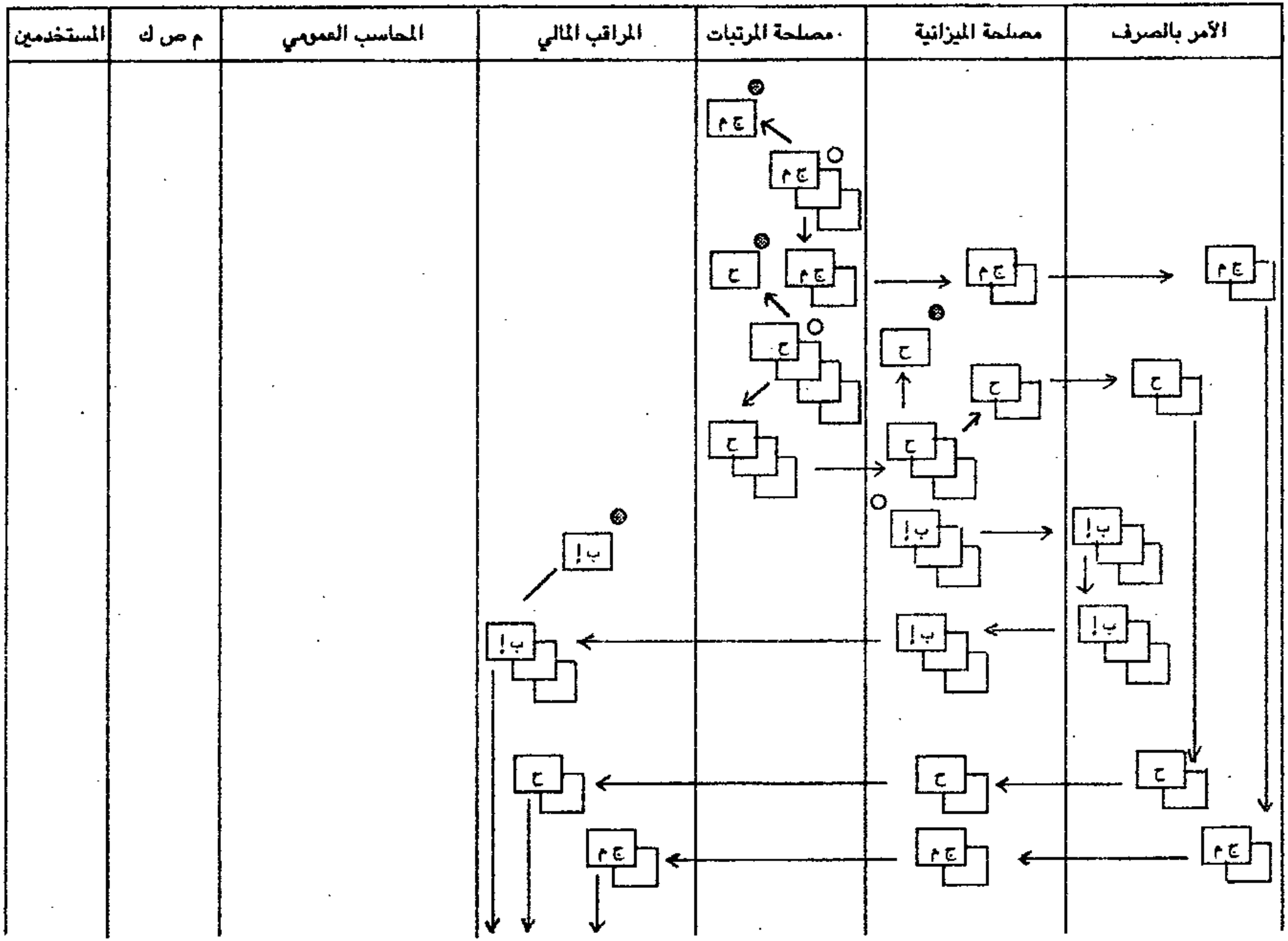
---

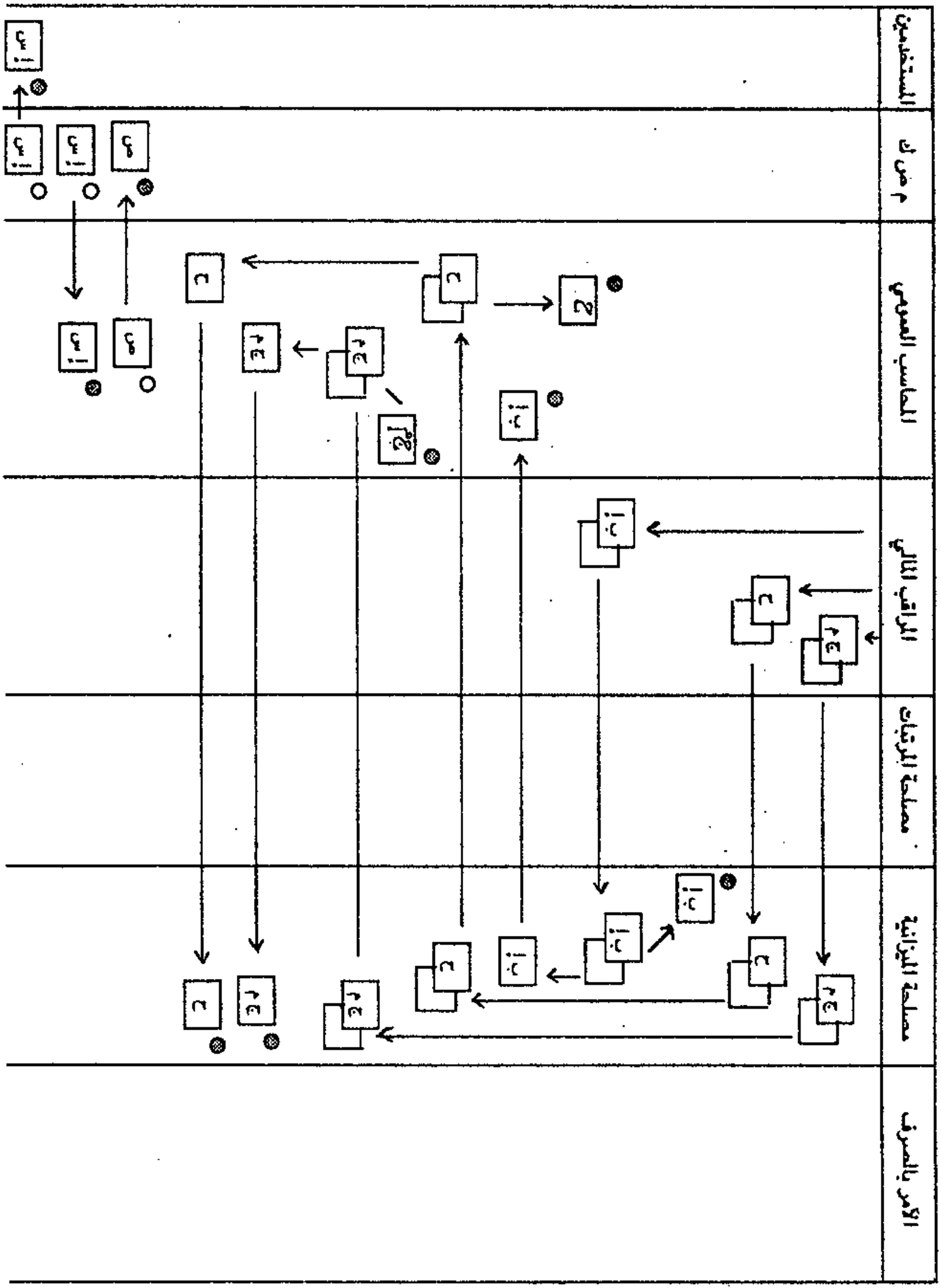
(1) : جدول يحمل أسماء المستخدمين مع تبيان طبيعة المبلغ (أجر ، مرتب ، علاوة ... إلخ) . مع توضيح المبلغ الإجمالي والإقتطاعات التي خضع لها . وأخيرا المبلغ الصافي .

(2) : في إطار مهام المراقب المالي .

(3) : في إطار مهام المحاسب العمومي .

مخطط سير الوثائق المحاسبية أثناء تنفيذ نفقات المستخدمين




المستخدمين
م ض ل
المحاسب العمومي
المراقب الآلي
مصلحة المرتبات
مصلحة الميزانية
الآمر بالصرف

جدول يبين مصادر ونهاية مطاف الوثائق المحاسبية

الوثائق / عون التنفيذ	الصادرة	العدد	المحتفظ بها	العدد
الأمر بالصرف	لا شيء	0	لا شيء	0
رئيس مصلحة الميزانية	بطاقة الإلتزام	3	بطاقة الإلتزام حوالة الدفع جدول النفقات	1 2 1
مصلحة المرتبات	جدول المستخدمين حوالة الدفع	3 4	جدول المستخدمين حوالة الدفع	1 1
المراقب المالي	لا شيء	0	بطاقة الإلتزام	1
المحاسب العمومي	الصك	1	بطاقة الإلتزام حوالة الدفع جدول المستخدمين الإشعار بالسحب	1 1 1 1
مصلحة الصكوك البريدية	الإشعار بالسحب الإشعار بالدفع	1 1	الصك	1
المستخدمين	لا شيء	0	الإشعار بالدفع	1

2 - النفقات المسددة فورا ونقدا

تمر النفقات المسددة فورا ونقدا بالمراحل التالية :

عند بداية كل سنة مالية يقوم الآمر بالصرف بإرسال قرار تعيين أمين الصندوق (1) مرفوقا بطلب تسبيق إلى المحاسب العمومي ، فيقوم هذا الأخير ، بتسليم المبلغ إلى أمين الصندوق .

أما مراحل النفقة فيمكن تلخيصها في التالي :

- تقوم مصلحة الوسائل العامة بإعداد الطلبية ، وتسليمها إلى أمين الصندوق .

- يتأكد أمين الصندوق من شرعية النفقة وتوفر الإعتماد (2)، ثم يسلم المبلغ المطلوب رفقة الطلبية إلى مصلحة الوسائل العامة (3).

- يقوم المكلف بالمشتريات بأخذ المبلغ والطلبية إلى المورد ، ليستلم من عنده ، البضاعة ، والفاتورة ونسخة من الطلبية .

- تبقى البضاعة لدى مصلحة الوسائل العامة (4)، في حين أن الطلبية والفاتورة تسلم إلى مصلحة الميزانية .

- تعد مصلحة الميزانية حوالة الدفع وبطاقة الإلتزام المتعلقتين بالنفقة لترفقها بالفاتورة والطلبية ، وتسلم الكل إلى الآمر بالصرف للتوقيع .

- بعد التوقيع ، يعيد الآمر بالصرف كل الوثائق المتعلقة بالنفقة إلى مصلحة الميزانية ، والتي تحولها بدورها إلى المراقب المالي .

- يقوم المراقب المالي بالإطلاع على الوثائق وإعادتها للتأكد من شرعية وصحة النفقة قبل التأشير عليها وإعادتها إلى مصلحة الميزانية ، والتي تقوم بدورها بتسليمها إلى المحاسب العمومي للمعهد .

- بعد عملية المراقبة والتسجيات المحاسبية التي يقوم بها المحاسب العمومي ، يسلم هذا الأخير مبلغ النفقة نقدا إلى أمين الصندوق .

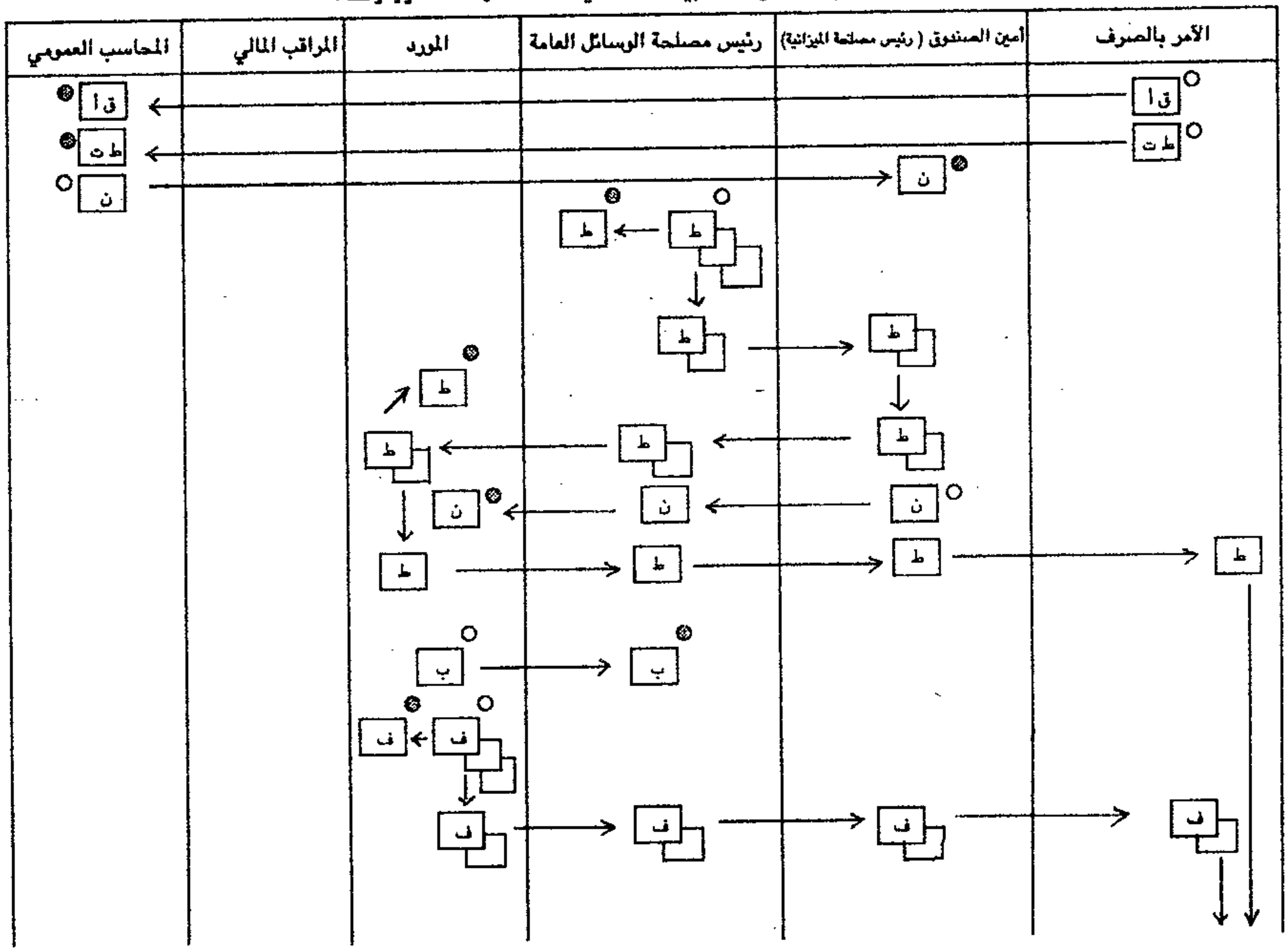
(1) : أمين الصندوق يقترح من قبل المحاسب العمومي ويعين من قبل الآمر بالصرف .

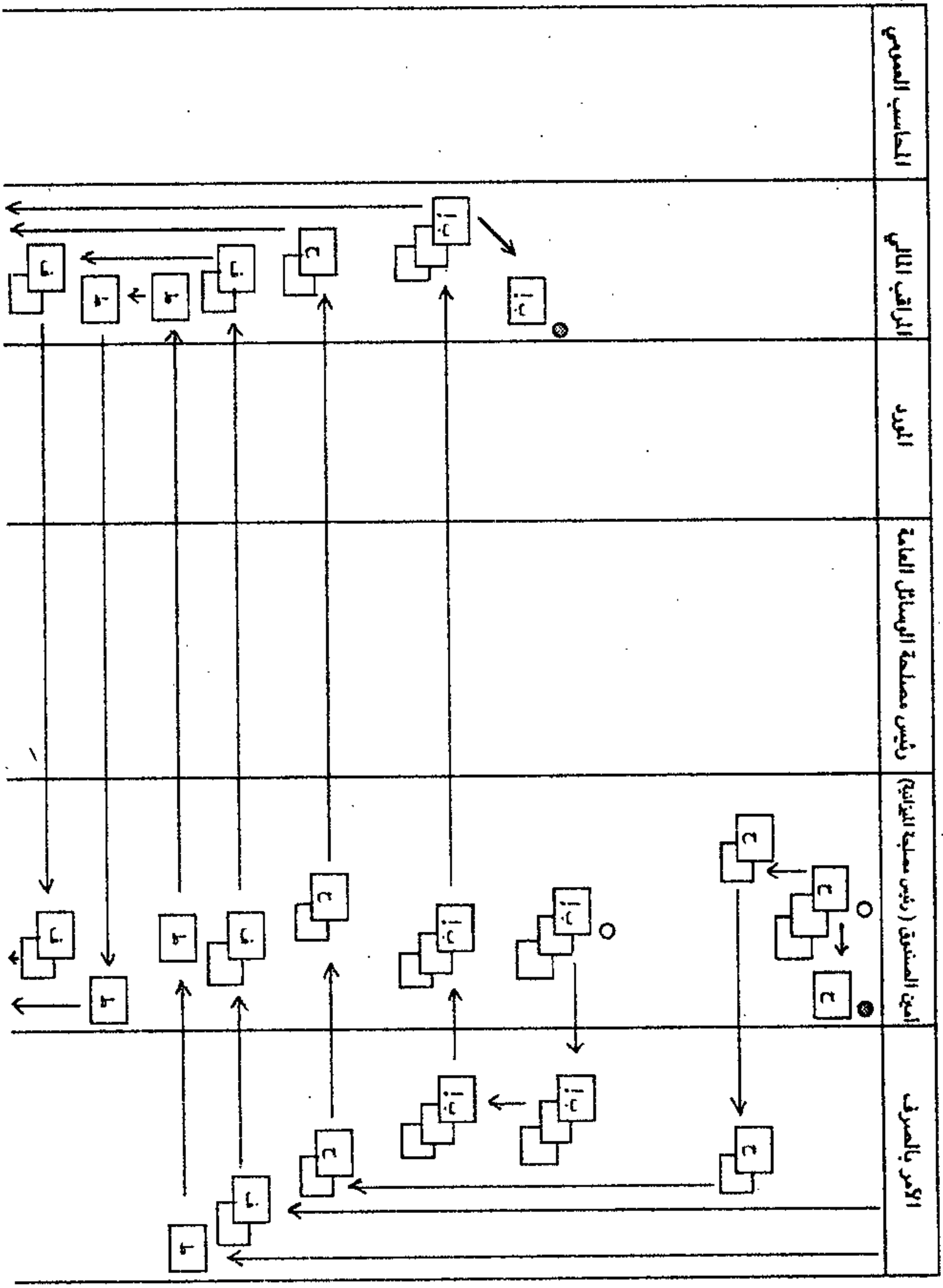
(2) : في حالة المعهد الوطني للتعليم العالي في العلوم الطبية ، أمين الصندوق هو نفسه رئيس مصلحة الميزانية .

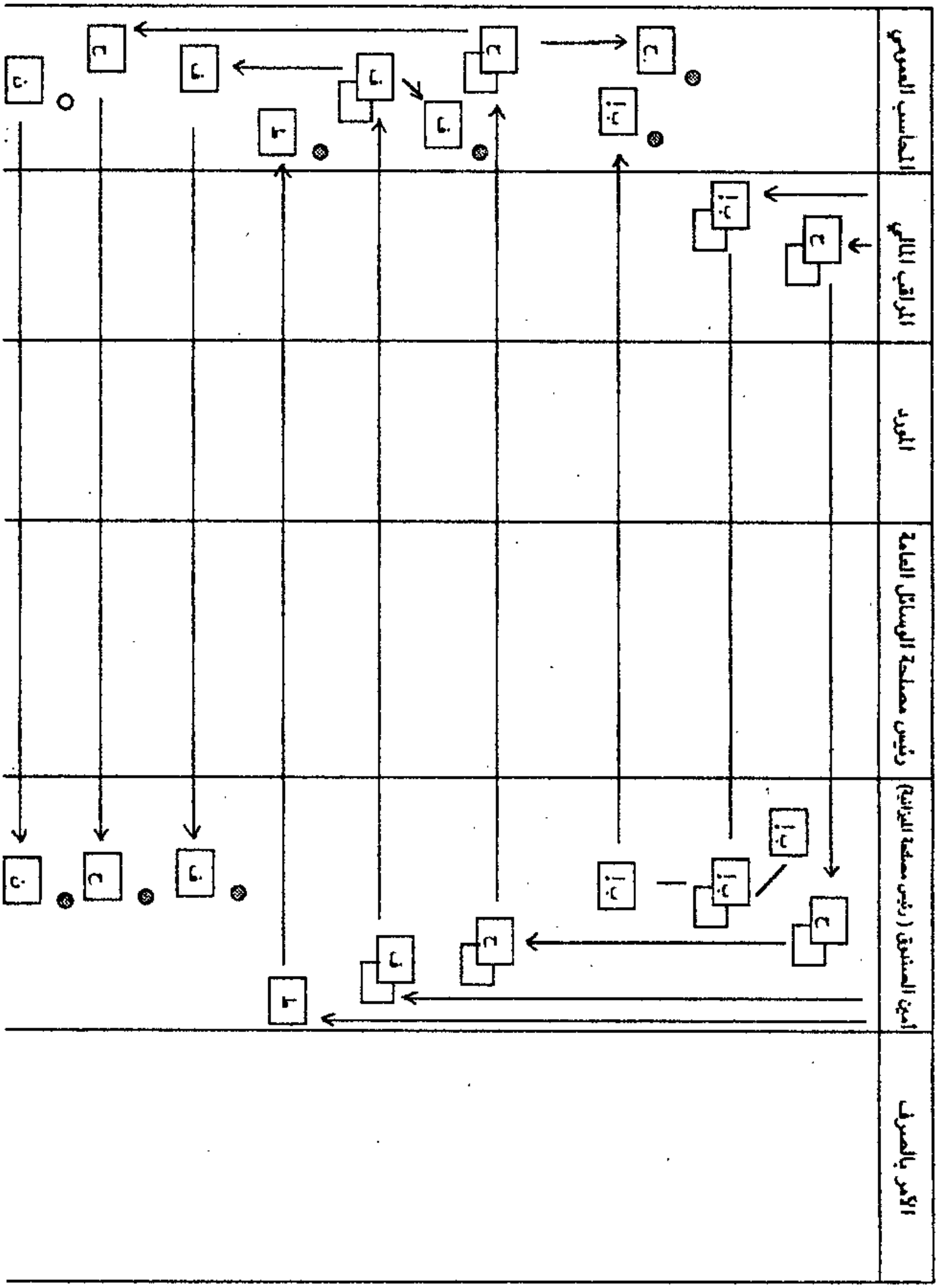
(3) : الموظف المكلف بالمشتريات على مستوى المصلحة .

(4) : تسلم إلى مسؤول المخزن .

مخطط سير الوثائق المحاسبية اثناء تنفيذ النفقات المسددة فورا ونقدا




المحاسب العمومي
المراقب المالي
البريد
رئيس مصلحة الوسائل العامة
أمين الصندوق (رئيس مصلحة الميزانية)
الآمر بالصرف


الآمر بالصرف
أمين الصندوق (رئيس مصلحة الميزانية)
رئيس مصلحة الوسائل العامة
المورد
المراقب المالي
المحاسب العمومي
ح
ب ا
ف
ط
ن

جدول يبين مصادر ونهاية مطاف الوثائق المحاسبية

الوثائق / عون التنفيذ	الصادرة	العدد	المحتفظ بها	العدد
الأمر بالصرف	لا شيء	0	لا شيء	0
أمين الصندوق رئيس مصلحة الميزانية	حوالة الدفع بطاقة الإلتزام	3 3	حوالة الدفع بطاقة الإلتزام الفاتورة	2 1 1
رئيس مصلحة الوسائل العامة	الطلبية	3	الطلبية	1
المورد	الفاتورة	3	الفاتورة الطلبية	1 1
المراقب المالي	لا شي	0	بطاقة الإلتزام	1
المحاسب العمومي	لا شيء	0	حوالة الدفع بطاقة الإلتزام الفاتورة الطلبية	1 1 1 1

3 - النفقات المسددة بالآجل :

تمر النفقات المسددة بالآجل بالمراحل التالية :

- تقوم مصلحة الوسائل العامة ، بإعداد الطلبية وتسليمها إلى مصلحة الميزانية ، للموافقة عليها .

- تقوم مصلحة الميزانية بالتأكيد من صحة وشرعية النفقة وكذلك توفر الإعتماد ، ثم تسجل مبلغ الطلبية على بطاقة متابعة الطلبيات ، قبل أن تعيد الطلبية إلى مصلحة الوسائل العامة.

- تقوم مصلحة الوسائل العامة [1] بالإتصال بالمورد لتسلمه الطلبية [2] .

- يقوم المورد بتسليم البضاعة إلى مصلحة الوسائل [3] مقابل التوقيع على وصل الإستلام .

- يقوم المورد بإرسال الفاتورة ونسخة من وصل الإستلام إلى مصلحة الوسائل العامة .

- تستقبل مصلحة الوسائل العامة ، الوثائق المذكورة ، وتحولها إلى مصلحة الميزانية .

- بناءا على الوثائق المذكورة [4] ، تقوم مصلحة الميزانية بإعداد حوالة الدفع وبطاقة الإلتزام ، وتسلم الكل إلى الآمر بالصرف للتوقيع عليها .

- يوقع الآمر بالصرف على الوثائق المقدمة إليه قبل إعادتها إلى مصلحة الميزانية .

- تقوم مصلحة الميزانية بالتسجيلات المحاسبية اللازمة [5] . ثم تحول الوثائق إلى المراقب المالي .

- يقوم المراقب المالي بالإطلاع على الوثائق للتأكد من شرعية وصحة النفقة قبل التأشير عليها وإعادتها إلى مصلحة الميزانية ، والتي تقوم بدورها بتسليمها إلى المحاسب العمومي .

- بعد عملية المراقبة والتسجيلات المحاسبية [6] التي يقوم بها المحاسب العمومي ، يقوم هذا الأخير بتسديد المبلغ لفائدة المورد عن طريق صك بريدي يسلم إلى مصلحة الصكوك البريدية .

- تقوم مصلحة الصكوك البريدية بتحويل المبلغ من حساب المؤسسة لفائدة حساب المورد ويتم إشعار المؤسسة بواسطة إشعار بالسحب أما المورد فبواسطة إشعار بالدفع .

---

(1) : الشخص المكلف بالمشتريات على مستوى المصلحة .

(2) : تعاد نسخة من الطلبية وعليها موافقة المورد ، إلى مصلحة الوسائل العامة .

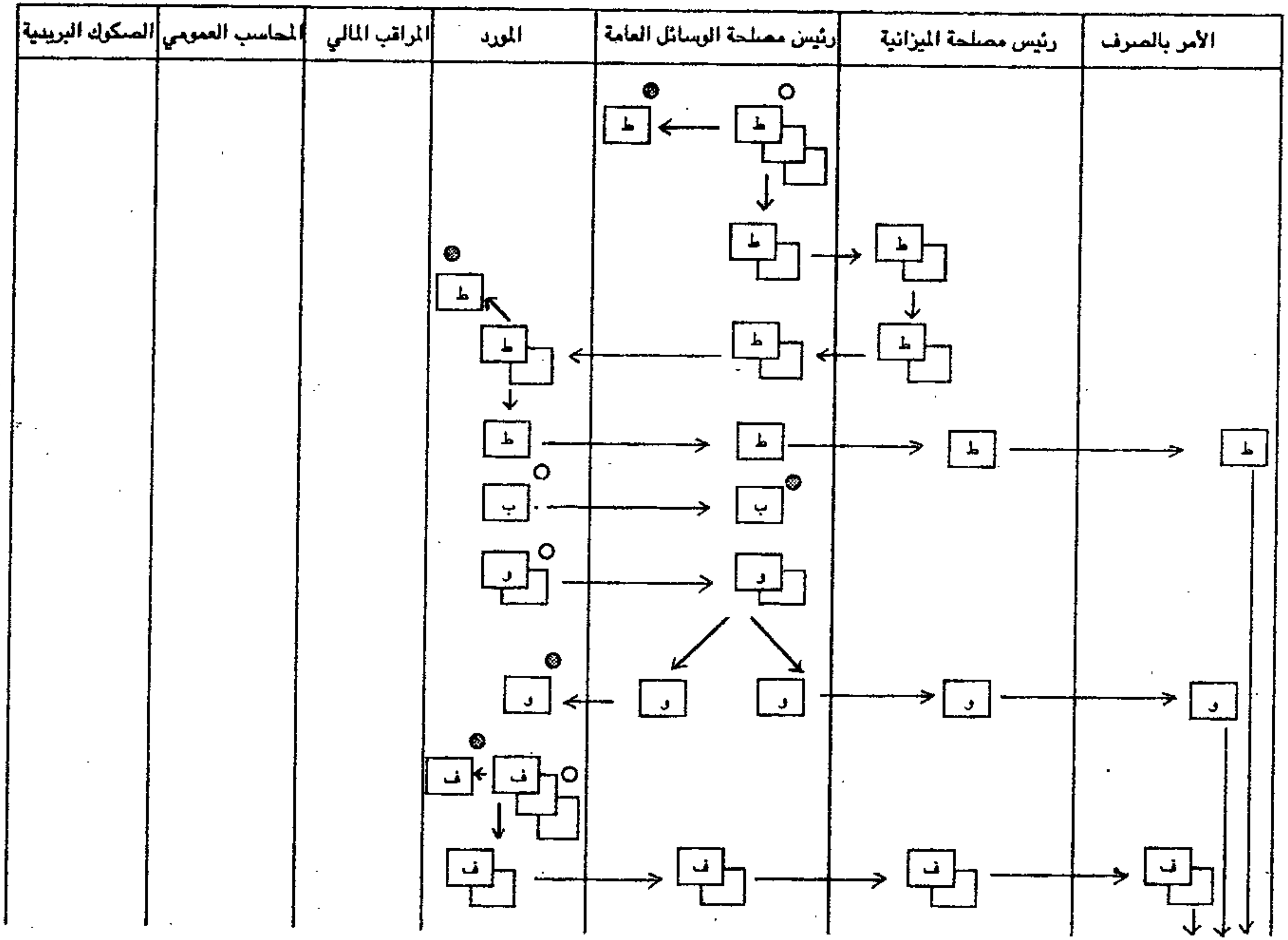
(3) : مسؤول المخزن .

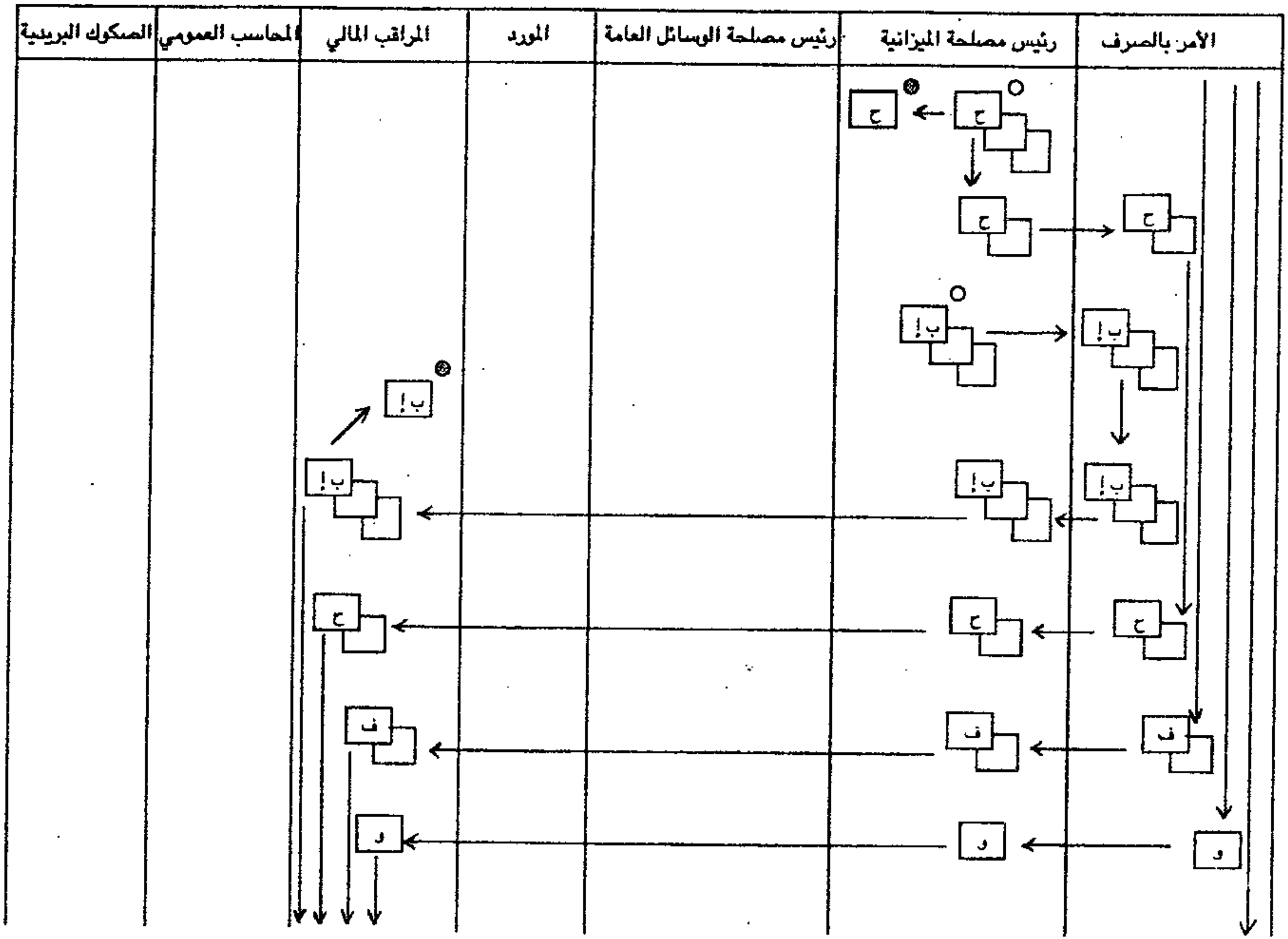
(4) : الطلبية والفاتورة ووصل الإستلام .

(5) : المتعلقة بعملية التصفية .

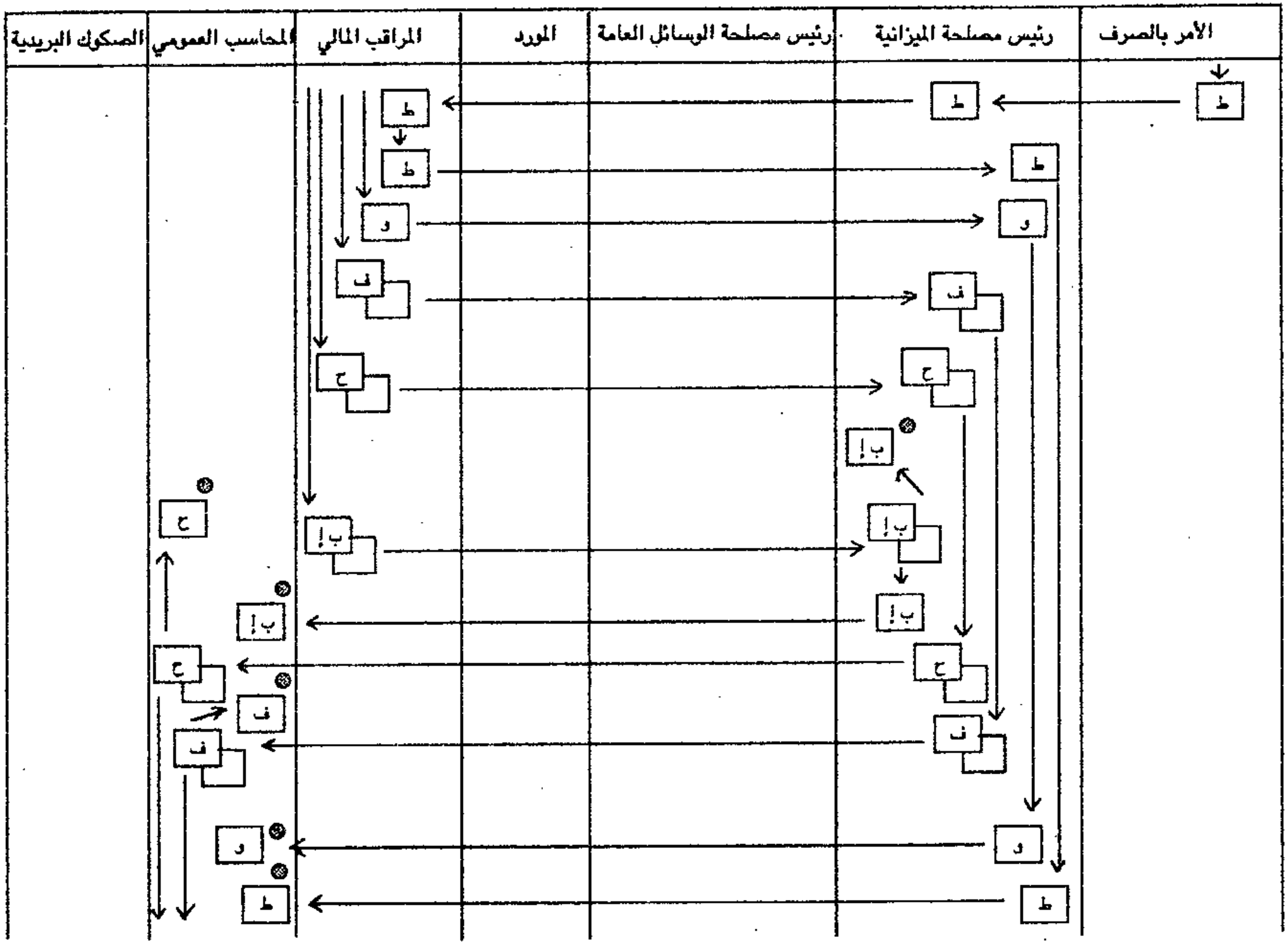
(6) : المتعلقة بعملية الدفع .

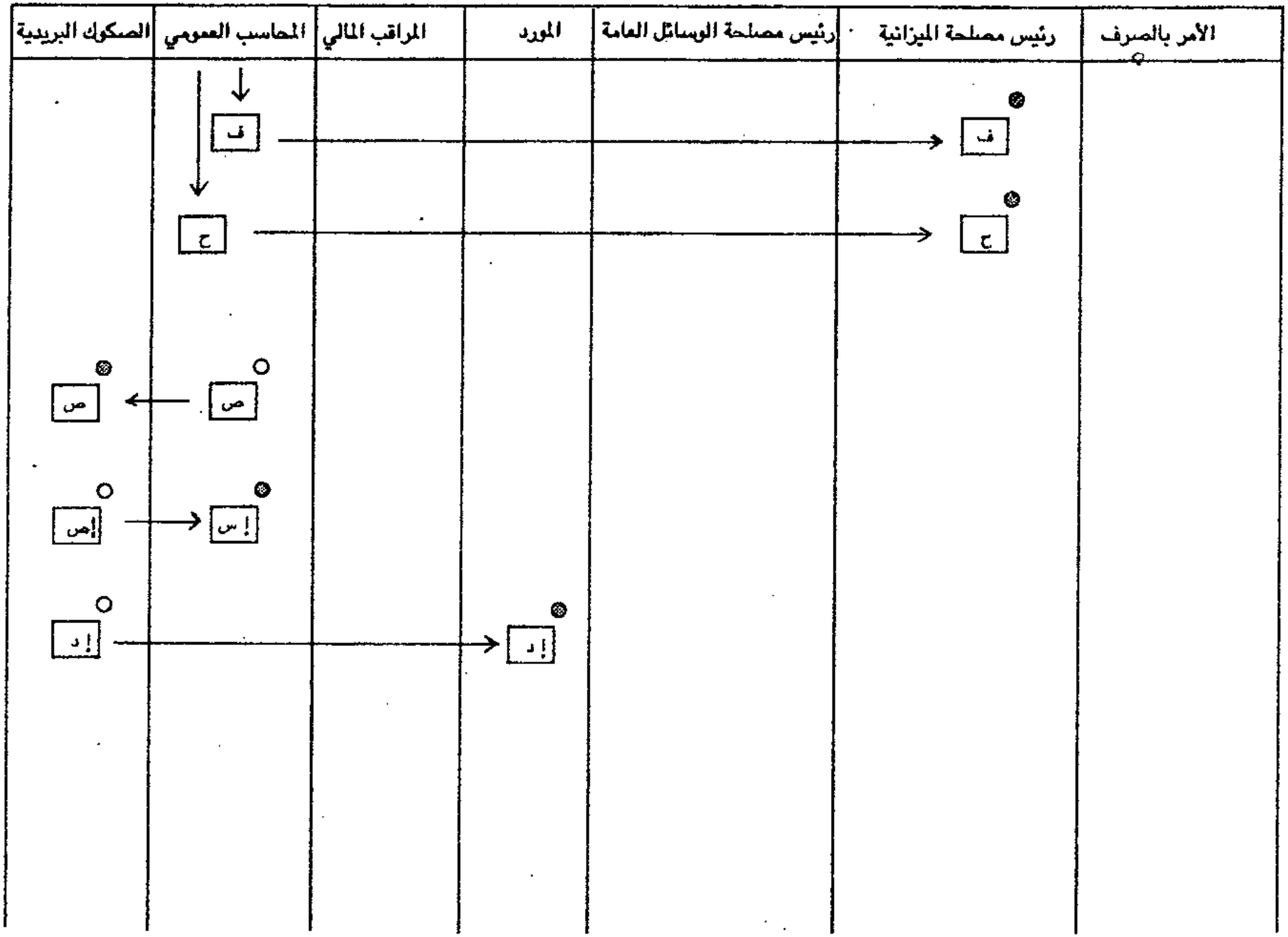
مخطط سير الوثائق المحاسبية أثناء تنفيذ النفقات المسددة بالآجل





الأمر بالصرف
رئيس مصلحة الميزانية
رئيس مصلحة الوسائل العامة
المورد
المراقب المالي
المحاسب العمومي
الصكوك البريدية
ح
ب إ
ف
و


الأمر بالصرف
رئيس مصلحة الميزانية
رئيس مصلحة الوسائل العامة
المورد
المراقب المالي
المحاسب العمومي
الصكوك البريدية


الأمر بالصرف
رئيس مصلحة الميزانية
رئيس مصلحة الوسائل العامة
المورد
المراقب المالي
المحاسب العمومي
الصكوك البريدية
ف
ح
ص
إ س
إص
إ د

جدول يبين مصادر ونهاية مطاف الوثائق المحاسبية

الوثائق / عون التنفيذ	الصادرة	العدد	المحتفظ بها	العدد
الأمر بالصرف	لا شيء	0	لا شيء	0
رئيس مصلحة الميزانية	حوالة الدفع بطاقة الإلتزام	3 3	حوالة الدفع بطاقة الإلتزام الفاتورة	2 1 1
رئيس مصلحة الوسائل العامة	الطلبية	3	الطلبية	1
المورد	وصل الإستلام الفاتورة	2 3	وصل الإستلام الفاتورة الطلبية الإشعار بالدفع	1 1 1 1
المراقب المالي	لا شي	0	بطاقة الإلتزام	1
المحاسب العمومي	الصك	1	حوالة الدفع الفاتورة الطلبية وصل الإستلام بطاقة الإلتزام الإشعار بالسحب	1 1 1 1 1 1
مصلحة الصكوك البريدية	الإشعار بالسحب الإشعار بالدفع	1 1	الصك	1

4 - النفقات المسددة فورا بواسطة صك بريدي

تمر النفقات المسددة فورا بواسطة صك بريدي بالمراحل التالية :

- يقوم رئيس مصلحة الوسائل العامة [1] ، بإصدار الطلبية وتقديمها للمورد .
- يقوم المور بإصدار فاتورة نموذجية وتسليمها رفقة الطلبية إلى رئيس مصلحة الوسائل العامة .
- و يقوم هذا الأخير بتقديم الطلبية والفاتورة النموذجية إلى المحاسب العمومي .
- يصدر المحاسب العمومي صك لفائدة المورد ويسلمه إلى رئيس مصلحة الوسائل العامة مرفوقا بالطلبية ونسخة من فاتورة نموذجية .
- يأخذ رئيس مصلحة الوسائل العامة الصك مرفوقا بالفاتورة النموذجية ويسلمها إلى المورد .
- يستلم المورد الصك ليسلمه بدوره إلى مصلحة الصكوك البريدية ، كما يصدر وصل إستيلام وفاتورة يسلمهما إلى رئيس مصلحة الوسائل العامة رفقة البضاعة .
- تقوم مصلحة الصكوك البريدية بتحويل المبلغ من حساب المؤسسة إلى حساب المورد ويتم إشعار الأولى بإشعار بالسحب ، أما الثاني بإشعار بالدفع .
- يعيد رئيس مصلحة الوسائل العامة نسخة من وصل الإستيلام إلى المورد ، أما الطلبية والفاتورة فيسلمهما إلى رئيس مصلحة الميزانية .
- بعد القيام بالتسجيلات المحاسبية اللازمة على الدفاتر والبطاقات يقوم رئيس مصلحة الميزانية بإصدار بطاقة الإلتزام وحوالة الدفع ويسلمهما رفقة الطلبية والفاتورة إلى الآمر بالصرف للتوقيع .
- بعد التوقيع يعيد الآمر بالصرف كل الوثائق المسلمة إليه ، إلى رئيس مصلحة الميزانية .
- يقوم رئيس مصلحة الميزانية بتسليم هذه الوثائق إلى المراقب المالي للحصول على التأشيرة .
- يقوم المراقب المالي بوضع تأشيرته ، ويعيد كل الوثائق المحاسبية إلى رئيس مصلحة الميزانية ، فيما عدا نسخة من بطاقة الإلتزام .
- يستلم رئيس مصلحة الميزانية الوثائق ويسلمها بدوره إلى المحاسب العمومي (فيما عدا نسخة من بطاقة الإلتزام) .
- يقوم المحاسب العمومي بالتسجيلات المحاسبية اللازمة على دفاتره ويعيد نسخة من حوالة الدفع وأخرى من الفاتورة إلى رئيس مصلحة الميزانية .

---

(1) : رئيس الدائرة إذا تعلق الأمر بنفقة من نفقات دائرة من دوائر المعهد .

4 - النفقات المسددة فورا بواسطة صك بريدي

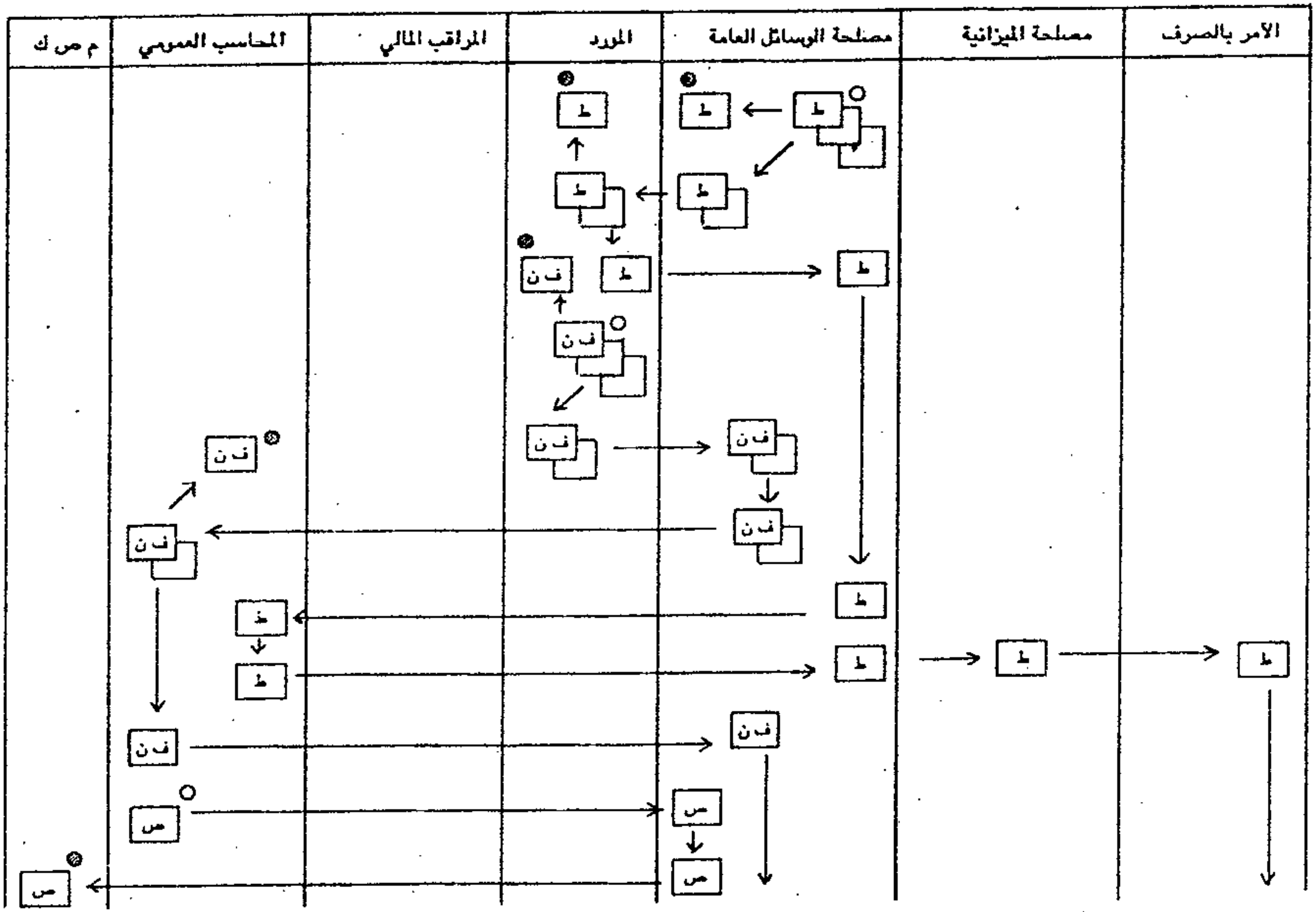
تمر النفقات المسددة فورا بواسطة صك بريدي بالمراحل التالية :

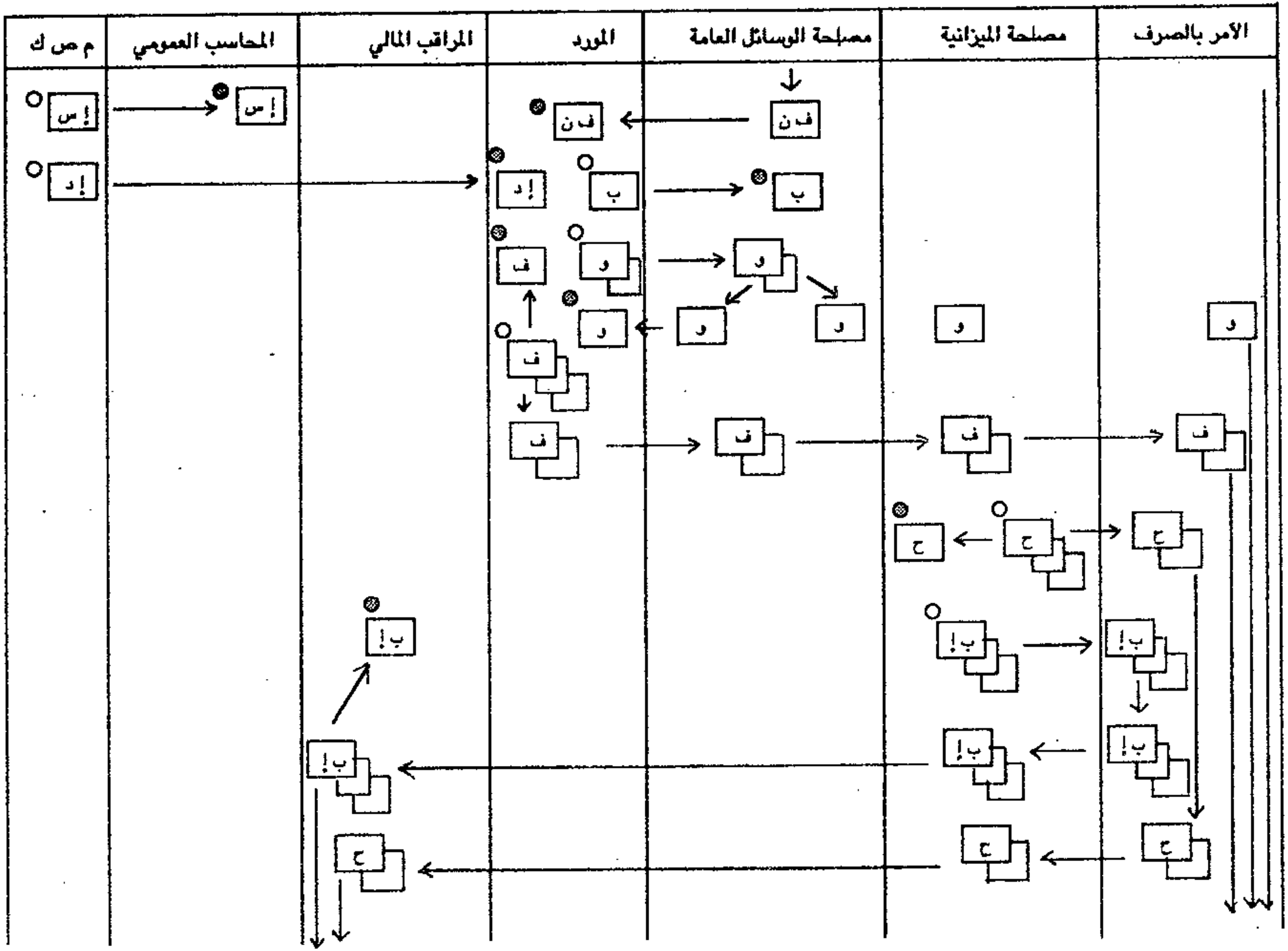
- يقوم رئيس مصلحة الوسائل العامة [1] ، بإصدار الطلبية وتقديمها للمورد .
- يقوم المور بإصدار فاتورة نموذجية وتسليمها رفقة الطلبية إلى رئيس مصلحة الوسائل العامة .
- و يقوم هذا الأخير بتقديم الطلبية والفاتورة النموذجية إلى المحاسب العمومي .
- يصدر المحاسب العمومي صك لفائدة المورد ويسلمه إلى رئيس مصلحة الوسائل العامة مرفوقا بالطلبية ونسخة من فاتورة نموذجية .
- يأخذ رئيس مصلحة الوسائل العامة الصك مرفوقا بالفاتورة النموذجية ويسلمها إلى المورد .
- يستلم المورد الصك ليسلمه بدوره إلى مصلحة الصكوك البريدية ، كما يصدر وصل إستيلام وفاتورة يسلمهما إلى رئيس مصلحة الوسائل العامة رفقة البضاعة .
- تقوم مصلحة الصكوك البريدية بتحويل المبلغ من حساب المؤسسة إلى حساب المورد ويتم إشعار الأولى بإشعار بالسحب ، أما الثاني بإشعار بالدفع .
- يعيد رئيس مصلحة الوسائل العامة نسخة من وصل الإستيلام إلى المورد ، أما الطلبية والفاتورة فيسلمهما إلى رئيس مصلحة الميزانية .
- بعد القيام بالتسجيلات المحاسبية اللازمة على الدفاتر والبطاقات يقوم رئيس مصلحة الميزانية بإصدار بطاقة الإلتزام وحوالة الدفع ويسلمهما رفقة الطلبية والفاتورة إلى الآمر بالصرف للتوقيع .
- بعد التوقيع يعيد الآمر بالصرف كل الوثائق المسلمة إليه ، إلى رئيس مصلحة الميزانية .
- يقوم رئيس مصلحة الميزانية بتسليم هذه الوثائق إلى المراقب المالي للحصول على التأشيرة .
- يقوم المراقب المالي بوضع تأشيرته ، ويعيد كل الوثائق المحاسبية إلى رئيس مصلحة الميزانية ، فيما عدا نسخة من بطاقة الإلتزام .
- يستلم رئيس مصلحة الميزانية الوثائق ويسلمها بدوره إلى المحاسب العمومي (فيما عدا نسخة من بطاقة الإلتزام) .
- يقوم المحاسب العمومي بالتسجيلات المحاسبية اللازمة على دفاتره ويعيد نسخة من حوالة الدفع وأخرى من الفاتورة إلى رئيس مصلحة الميزانية .

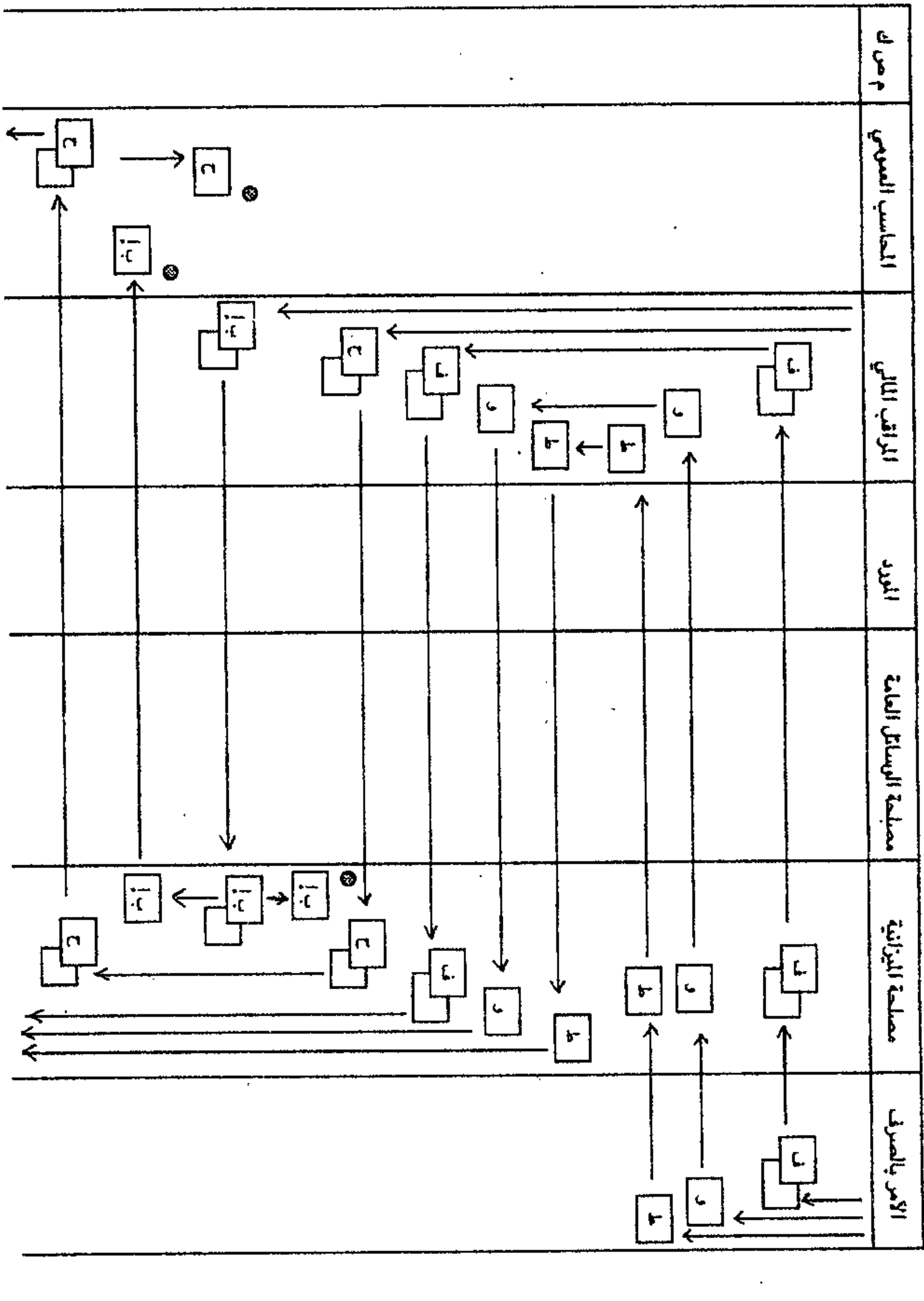
---

(1) : رئيس الدائرة إذا تعلق الأمر بنفقة من نفقات دائرة من دوائر المعهد .

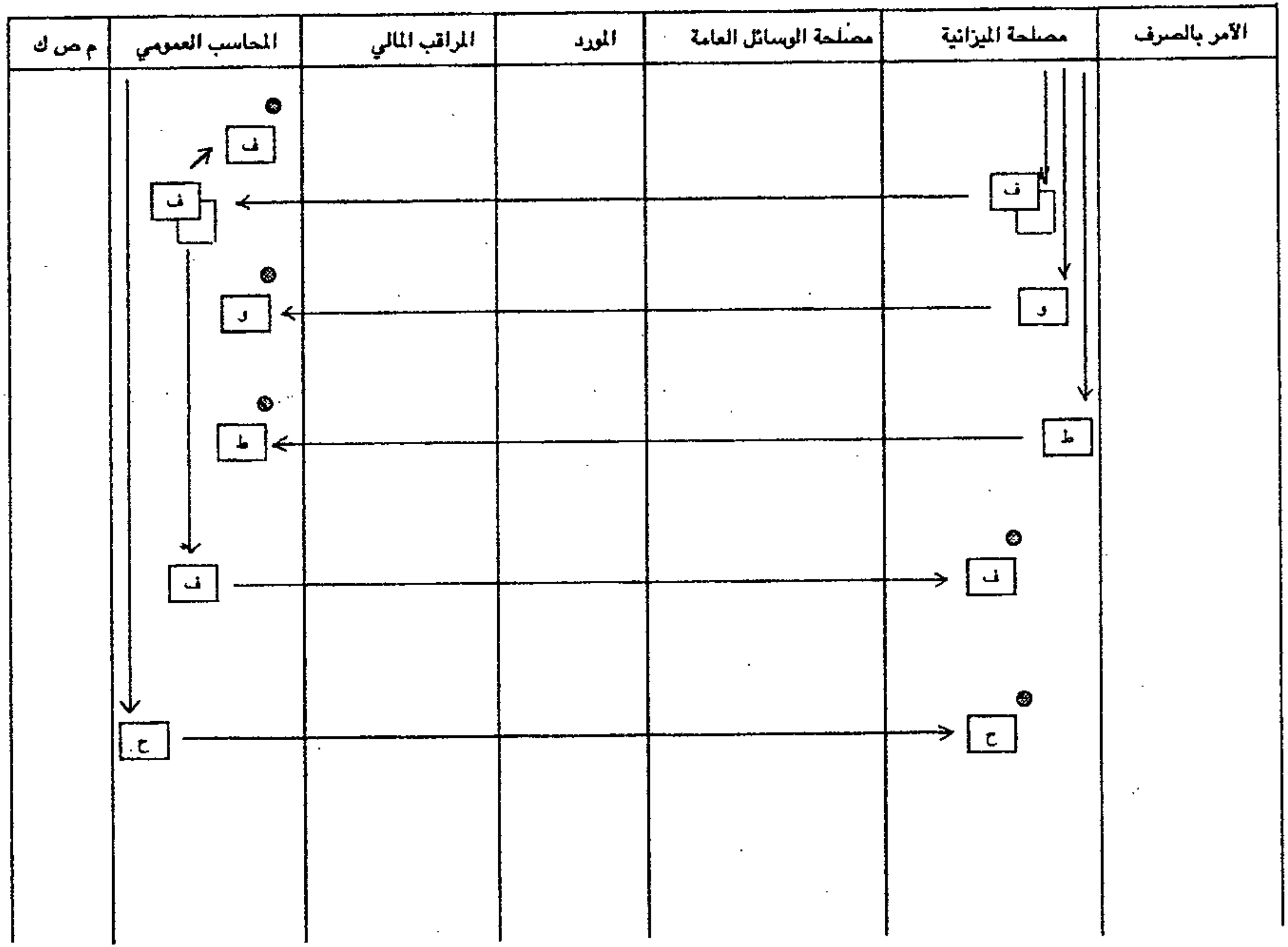
مخطط سير الوثائق المحاسبية اثناء تنفيذ النفقات المسددة فوارا بواسطة صك




الأمر بالصرف
مصلحة الميزانية
مصلحة الوسائل العامة
المورد
المراقب المالي
المحاسب العمومي
م ص ك
إ س
إ د
ف ن
ب
و
ف
ح
ب إ



الأمر بالصرف
مصلحة الميزانية
مصلحة الوسائل العامة
المورد
المراقب المالي
المحاسب العمومي
م ص ك
ف
و
ط
ح
ب إ


الآمر بالصرف
مصلحة الميزانية
مصلحة الوسائل العامة
المورد
المراقب المالي
المحاسب العمومي
م ص ك
ف
و
ط
ف
ح
ف
و
ط
ف
ف
ح

جدول يبين مصادر ونهاية مطاف الوثائق المحاسبية

الوثائق / عون التنفيذ	الصادرة	العدد	المحتفظ بها	العدد
الأمر بالصرف	لا شيء	0	لا شيء	0
رئيس مصلحة الوسائل العامة	الطلبية	3	الطلبية	1
رئيس مصلحة الميزانية	حوالة الدفع	3	حوالة الدفع	2
	بطاقة الإلتزام	3	بطاقة الإلتزام	1
			الفاتورة	1
المورد	الفاتورة النموذجية	3	الفاتورة النموذجية	2
	وصل الإستيلام	2	وصل الإستيلام	1
	الفاتورة	3	الفاتورة	1
			الطلبية	1
			الإشعار بالدفع	1
المراقب المالي	لا شيء	0	بطاقة الإلتزام	1
المحاسب العمومي	الصك	1	الفاتورة النموذجية	1
			حوالة الدفع	1
			بطاقة الإلتزام	1
			الفاتورة	1
			الطلبية	1
			الإشعار بالسحب	1
			وصل الإستلام	1
رئيس مصلحة الصكوك البريدية	الإشعار بالدفع	1	الصك	1
	الإشعار بالسحب	1		

ملاحظة هامة جدا

بالنسبة للتطور المالي للمعهد الوطني للتعليم العالي في العلوم الطبية ، منذ نشأته يوم 1 جانفي 1985 إلى غاية آخر سنة مالية منقضية والتي إنتهت يوم 3٨ ديسمير 1991 فقد أدرجناه في ملحق هذه الرسالة [1] على شكل جداول محاسبية وضعناها بالطريقة التي إرتأيناها مناسبة لموضوع دراستنا ، وذلك إنطلاقا من المعلومات المحاسبية المأخوذة من الدفاتر المحاسبية الرئيسية ، أثناء إجراء دراستنا الميدانية .

(1) : أنظر الملحق

الفصل السادس

الدراسة التحليلية لمتطلبات التسيير و مراقبة المؤسسة العمومية ذات الطابع غير الربحي إعتمادا على الحالة المعروضة في الفصل السابق

المبحث الأول

المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي وعلاقتها بنظام المحاسبة العمومية

المطلب الأول : النظام المحاسبي والهيكلة الإدارية للمؤسسة :

إن نظام المحاسبة العمومية ، يطبق في كل المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي ، هذا النوع من المؤسسات متوغل في أهم القطاعات الحساسة ، (الدفاع والأمن ، العدالة ، التعليم ، الصحة والشؤون الإجتماعية ، الإدارة العمومية) ، ومن مميزات القطاعات العمومية المذكورة آنفا أن مؤسساتها تختلف عن بعضها البعض من حيث الطبيعة والحجم ، فلو أخذنا قطاع التعليم ، نجد أن أهم المؤسسات المتشعبة عنه ، (مقسمة بحسب طبيعتها) هي : مراكز الخدمات الجامعية والجامعات والمراكز الجامعية والمعاهد الوطنية والمدارس العليا والثانويات والمدارس الأساسية . ولو أخذنا الجامعات سنجد فيها من تستقبل حوالي 5000 طالب ، ومنها التي تستقبل أكثر من 000 25 طالب ، ونفس الشيء يمكن قوله بالنسبة للقطاعات الأخرى .

إن أخذ طبيعة وحجم المؤسسة ، بعين الإعتبار ، شيء ضروري ذلك أنه يؤثر تأثيرا كبيرا على النظام المحاسبي للمؤسسة ، من جانبي : التنظيم الإداري والمحاسبي وطبيعة محتويات الميزانية . وهذا أمر طبيعي ، إذ أن طبيعة المؤسسة وحجمها يحددان نوعية وكمية إحتياجاتها ، فمركز الخدمات الجامعية تتمثل إحتياجاته في ، وسائل نقل الطلبة ، الأسرة والخزانات الخاصة بغرف الأحياء الجامعية ، وكذلك المواد الغذائية اللازمة لإعداد الوجبات الغذائية للطلبة إلخ .... أما الجامعة فتحتاج أساسا إلى تجهيزات المخابر ومراكز البحوث العلمية ، الكراسي والطاولات الخاصة بقاعات التدريس ، ووسائل الطبع والإستنساخ ، وكميات كبيرة من الورق الخاص بطبع مطبوعات الطلبة . إلخ ، فإذا كانت هذه نوعية الإحتياجات ، فإن كميتها تتحدد بحجم المؤسسة فليس من المنطقي أن يحتاج حي جامعي به 300 طالب إلى نفس عدد الأسرة التي يحتاجها الحي الذي به 000 2 طالب .

وبناءا على ما سبق ذكره ، فإنه يستحيل على نظام المحاسبة العمومية أن يضع هيكلة إدارية محاسبية موحدة ، لكل هذه المؤسسات ، لقد تأكدنا من ذلك بعد أن رأينا أن بعض القطاعات عاجزة على وضع هيكلة إدارية محاسبية خاصة بمؤسسات من طبيعة واحدة ومتقاربة في الحجم وهذا ما لمسناه من خلال دراستنا للهيكلة الإدارية الخاصة بالمعاهد الوطنية للتعليم العالي (1) ، التي لم تستطع التأقلم مع واقع المعهد الوطني للتعليم العالي في العلوم الطبية .

بمقارنة الهيكلة الإدارية المنصوص عليها في المرسوم التأسيس للمعهد الوطني للتعليم العالي في العلوم الطبية ، بتلك التي يوجد عليها في الواقع العملي ، نجد أن :

- نيابة المديرية المكلفة بالإدارة العامة تتشكل من ستة مصالح :

* مصلحة الميزانية .

* مصلحة الوسائل العامة .

* مصلحة المرتبات .

* مصلحة المستخدمين .

* مصلحة الشؤون الإجتماعية .

* مصلحة النشاطات الرياضية والثقافية .

في حين أن المرسوم المذكور ينص على أنها تتشكل من أربعة مكاتب :

* مكتب الميزانية والوسائل .

* مكتب التخطيط والإحصائيات .

* مكتب المستخدمين .

* مكتب التنشيط الرياضي والثقافي .

---

(1) : أنظر المرسوم 83 – 543 المؤرخ في 24 سبتمبر 1983 ، والذي يحدد الهيكلة الإدارية النموذجية للمعاهد الوطنية للتعليم العالي .

وهذا يعني أن تطبيق الهيكلة الرسمية معناه ، دمج مصالح الميزانية والوسائل العامة والمرتبات ، في مكتب الميزانية والوسائل ، من جهة ، وظهور مكتب التخطيط والإحصائيات مع إلغاء مصلحة الشؤون الإجتماعية من جهة أخرى ، وهو الأمر الذي يرفضه كل رؤساء المصالح من باب التضامن فيما بينهم ، إذ لا يقبلون أن يتقلص عددهم من ستة رؤساء مصالح إلى أربعة رؤساء مكاتب ، وحفاظا على التنسيق والتكامل والجو المناسب للعمل الذي يسود الإدارة العامة للمعهد ، تقدم المدير إلى الوزارة الوصية بمشروع هيكلة إدارية خاصة بالمعهد ، تأخذ بعين الإعتبار ، مناصب المسؤولية التي يعمل بها المعهد حاليا ، إلا أن الموافقة عليها لم تتم بعد .

هذا من جهة ، ومن جهة أخرى ، فمنذ إنشاء المعهد ، تم تقديم طلب فتح وكالة الصرف إلى وزارة الإقتصاد عن طريق الوزارة الوصية ، إلا أن هذه الأخيرة ، رفضت ذلك ، دون تقديم أي مبرر مقبول ، ونظرا لمتطلبات المعهد المتزايدة ، وظروف السوق التي تستوجب في غالب الأحيان التسديد النقدي للفاتورات التي لا يتجاوز مبلغها الـ 500 2 دج تم الإتفاق بين كل من الآمر بالصرف (المدير) والمحاسب العمومي على تعيين أمينا للصندوق ، يكلف بتسيير السيولة النقدية للمعهد ، وفي هذا السياق ، تم تعيين مسؤول مصلحة الميزانية كأمينا للصندوق ، وذلك لأنه هو المشرف على متابعة تسديد النفقات من خلال مسكه لكل الدفاتر المحاسبية للآمر بالصرف ، وبالتالي فهو على دراية بما يستطيع إنفاقه في هذا المجال أو ذاك ، وحتى تسهل عملية تموين الدوائر التابعة للمعهد بالسيولة النقدية تم تعيين المكلفين بالميزانية والوسائل على مستوى هذه الدوائر بمهام أمناء صناديق ثانويين ، وبالتالي أصبح أمين الصندوق يقدم التسبيقات النقدية إلى كل أمناء الصناديق الثانويين على مستوى الدوائر لتسيير شؤونها اليومية .

ونظرا للسير العادي للأمور المالية ، فإن إدارة المعهد لم تجدد طلبها بخصوص إنشاء وكالة الصرف .

المطلب الثاني :

النظام المحاسبي ومبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي :

. من خلال تقسيم قانون المحاسبة العمومية ، من حيث عدد المواد التي خصصها لكل عنوان من عناوينه نستنتج الجدول التالي :

العناوين	عدد المواد
الأحكام العامة	**مادتان**
الميزانية والعمليات المالية وتنفيذها	**عشرون مادة**
الميزانية	6 مواد
العمليات المالية	5 مواد
تنفيذ الميزانية	9 مواد
الأعوان المكلفون بالتنفيذ	**خمسة وثلاثون مادة**
الآمر بالصرف	10 مواد
المحاسب العمومي	22 مادة
التنافي بين وظيفتي الآمر بالصرف والمحاسب العمومي	3 مواد
المراقبة	**ستة مواد**
وظيفة مراقبة النفقات المستعملة	3 مواد
رقابة التنفيذ	مادة واحدة
مراقبة التسيير	مادتان
الأحكام الخاصة	**تسعة مواد**
العقبات المالية	مادتان
الديون الأخرى	4 مواد
أحكام ختامية	3 مواد
مجموع مواد القانون	**72 مادة**

إن هذا الجدول يوضح الأهمية التي أولاها القانون لأعوان التنفيذ الرئيسيين ، حيث خصص لهما 35 مادة من ضمن 72 مادة (حوالي نصف مواد القانون) ، من بينها 10 مواد خاصة بالآمر بالصرف و 22 مادة خاصة بالمحاسب العمومي ، مع التركيز في الـ 3 مواد الباقية على مبدأ الفصل بين وظيفتها .

إذا كنا قد تطرقنا إلى الآمر بالصرف والمحاسب العمومي ومهامهما في الفصل الأول من هذه الرسالة (1) ، فإننا لم نتطرق إلى مبدأ الفصل بينهما ، وقد تعمدنا ذلك إلى حين عرض حالة المعهد الوطني للتعليم العالي في العلوم الطبية ، لما تستوجبه دراسة هذا المبدأ من ضرورة تقديم مثال المعهد الوطني للتعليم العالي في العلوم الطبية وهذا لتسهيل عملية الدراسة التحليلية ، وبالتالي الخروج بإستنتاج موضوعي في شأنه .

وبعد أن تم عرض حالة المعهد المذكور (2) ، نبدأ دراستنا التحليلية لمبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي ، من خلال وضعية المعهد .

يعتمد النظام المحاسبي للمعهد على المبدأ الأساسي للمحاسبة العمومية ، " مبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي " (3) وبذلك فإن مصلحة المحاسبة التابعة للمحاسب العمومي ، تعتبر مستقلة من الناحية التنظيمية عن باقي المصالح ، ولا تخضع لسلطة مدير المعهد من ناحية التسيير ، إلا أنها خاضعة له من الناحية الإدارية ، نظرا لكون كل الملفات الإدارية لموظفيها ، بما فيهم المحاسب العمومي ، مسيرة من قبل مصلحة المستخدمين للمعهد ، وبالتالي فهم خاضعون للنصوص القانونية والتنظيمية ، المطبقة على جميع موظفي المعهد ، بما فيها السلطة الإدارية التي يتمتع بها المدير .

والسؤال الذي يفرض نفسه في هذه الحالة هو التالي :

هل أن الآمر بالصرف يستطيع أن يفرض نفسه ويتدخل في شؤون تسيير مصلحة المحاسبة ، وذلك عن طريق السلطة الإدارية ؟

وبعبارة أخرى هل يستطيع الآمر بالصرف بواسطة الضغط الإداري الذي يمكن ممارسته من خلال السلطة الإدارية التي يتمتع بها بصفته مدير المؤسسة أن يفرض نظام تسيير معين على مصلحة المحاسبية ؟

---

(1) : أنظر المبحث الثاني من الفصل الأول .

(2) :أنظر في الفصل الخامس .

(3) : المادة 55 من القانون 90 ـ 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 ، والمتعلق بالمحاسبة العمومية .

وحتى لا تكون الإجابة مقتصرة على حالة المعهد الوطني للتعليم العالي في العلوم الطبية وبالتالي لا يمكننا تعميمها على باقي المؤسسات [1]، فإننا سنضع خصوصيات المعهد جانبا ، ونجيب على السؤال بإعتباره يخص كل المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي، وبعد ذلك سنأخذ خصوصيات المعهد بعين الإعتبار لنستنتج الإجابة الخاصة بحالة المعهد ، ولتحقيق ذلك نحتاج إلى دراسة وتحليل كل المعطيات المتوفرة لدينا . فمن خلال ما تعرفنا عليه بخصوص تعيين وتنصيب المحاسب العمومي [2]، فإن المحاسب العمومي قد يكون إداريا :

- موظفا لدى المؤسسة .
- موظفا لدى الوزارة الوصية .
- موظفا لدى وزارة الإقتصاد .

- ففي الحالة الأولى ، يستطيع الآمر بالصرف بصفته مديرا ، أن يضغط بصفة مباشرة على المحاسب العمومي ، كأن يجمد ترقيته أو يأخرها أو يحيله على المجلس التأديبي لأتفه الأسباب ، أو يحرمه من بعض الإمتيازات ، مثل عدم السماح له بإستعمال سيارة المؤسسة للتنقل لأغراض مهنية .

وقد يكون الأمر معاكسا تماما مثل إستعمال أسلوب الترغيب ، كأن يوفر الآمر بالصرف ظروف عمل غير عادية (كمالية) للمحاسب العمومي ، بمنحه مكتبا ضخما مجهزا بكل الضروريات والكماليات ، وتخصيص سيارة من سيارات المؤسسة بسائقها ووضعهما تحت تصرف المحاسب العمومي لقضاء أغراضه المهنية والخاصة على حد سواء ، وكذلك ضمان الترقية الإدارية المستمرة (كلما برزت إمكانية تحقيقها) ، وكل ذلك مقابل التسهيلات الشرعية وغير الشرعية التي يمكن للمحاسب العمومي أن يقدمها للآمر بالصرف .

- أما في الحالة الثانية ، والتي يكون فيها المحاسب العمومي موظفا لدى الوزارة الوصية ، فالآمر بالصرف لا يستطيع أن يؤثر بصفة مباشرة على الملف الإداري للمحاسب العمومي ، وكل ما يستطيع عمله في هذا المجال ، هو تقديم تقارير إلى الوزارة الوصية ، تظهر مدى إهمال المحاسب العمومي ، وتقصيره في عمله ، وسوء تسييره ، وغيرها من التهم

---

(1) : نقصد بها باقي المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي

(2) : في المؤسسة العمومية ذات الطابع غير الربحي .

التي قد تؤدي بالوزارة الوصية إلى إتخاذ قرار بتغييره ، أو بإحالته على المجلس التأديبي ، أو بتكليف لجنة تفتيش للتحقيق في القضية ، ويتوقف هذا القرار على مدى صحة وقوة الأدلة المدرجة ضمن التقارير ، المذكورة . في حين يبقى أسلوب الحرمان من الإستفادة من بعض الإمتيازات المذكورة في الحالة الأولى ، ممكن إستعماله من قبل الآمر بالصرف كوسيلة ضغط مباشرة على المحاسب العمومي .

أما أسلوب الترغيب الذي يمكن إستعماله في هذه الحالة ، فهو مشابه للذي سبق ذكره في الحالة الأولى ، بإستثناء الأمور التي تتجاوز صلاحيات مدير المؤسسة ، كالترقية مثلا ، لأن الملف الإداري للمحاسب العمومي في هذه الحالة يكون مسيرا من قبل مصلحة المستخدمين للوزارة الوصية .

- أما عن الحالة الثالثة والتي يكون فيها المحاسب العمومي موظفا لدى وزارة الإقتصاد ، فإن أسلوب الضغط الإداري يكون عديم الجدوى نظرا لكون الملف الإداري للمحاسب العمومي ، مسيرا من قبل جهاز يوجد خارج القطاع نفسه [1] . وبالتالي فإن أي إجراء إداري أو تأديبي لابد وأن يمر على وزارة الإقتصاد ، وهذا يحتاج إلى بيانات وأدلة دامغة ، لا مجال فيها لأي شك أو تخمين ، وبخاصة إذا علمنا بأن إنتماء المحاسب العمومي إلى سلك موظفي وزارة الإقتصاد ، يفرض عليه معرفة خاصة لشؤون المحاسبة ، بحكم قربه من مصادر المعلومات المحاسبية والتنظيمية [2]. وهذا أمر في غاية الأهمية إذ من شأنه ألا يترك أي ثغرة قانونية أو تنظيمية تسمح لآمر بالصرف أن يتسلل من خلالها ، أضف إلى ذلك ، أن التقارير التي يمكن للآمر بالصرف أن يتقدم بها لوزارة الإقتصاد ، لابد وأن تمر على الوزارة الوصية ، والتي لها رأيها الخاص فيها ، وعليه فالضغط لا يمكن أن يكون إلا عن طريق الحرمان من بعض الإمتيازات المذكورة في الحالتين السابقتين .

أما أسلوب الترغيب الممكن إستعماله من طرف الآمر بالصرف ، في هذه الحالة ، فيتمثل في نفس الأسلوب المذكور في الحالة الثانية .

---

(1) : بإعتبار أن المؤسسة خارجة عن قطاع وزارة الإقتصاد .

(2) : بحكم علاقة الزمالة التي تربطه بزملائه القدامى في وزارة الإقتصاد .

وإذا كانت النصوص القانونية والتنظيمية ، والضغط بإسلوبيه الترهيبي والترغيبي، هي التي تحدد العلاقة بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي ، ظاهريا ، إلا أن الواقع المعيشي [1] يؤكد غير ذلك إذ أن :

- قوة الشخصية .

- وزن الشخص في محيط المؤسسة (بين زملائه) .

- قوة النفوذ داخل المؤسسة وخارجها .

- مدى متانة العلاقات الشخصية التي تربط الشخص بمراكز القرار على المستويات العليا .

تعتبر كلها عوامل خفية ولكنها ، جوهرية وأساسية ومحددة لطبيعة العلاقة التي تربط بين كل من الآمر بالصرف والمحاسب العمومي لأي مؤسسة عمومية ذات طابع غير ربحي .

وبالتالي ، فإننا نستطيع أن نقول ، بأن تسيير مصلحة المحاسبة ، يخضع ، سواء بصفة مباشرة أو بصفة غير مباشرة ، لطبيعة العلاقة الموجودة بين كل من الآمر بالصرف والمحاسب العمومي .

والنتيجة التي يمكن إستخلاصها مما سبق ذكره ، هو أن المحاسب العمومي ، لا يخضع لمبادئ المحاسبة العمومية بصفة مطلقة ، بل يخضع لها بصفة نسبية .

ومن خلال هذه النتيجة ، وبالأخذ بعين الإعتبار خصوصيات المعهد نقول بأن الآمر بالصرف يستطيع أن يحاول ممارسة الضغط بأسلوبيه على المحاسب العمومي ، ونقول " يستطيع أن يحاول " نظرا لكون كل الآمرين بالصرف الذين تداولوا على رئاسة المعهد ، لم يقم أي واحد منهم بهذه المحاولة ، حفاظا منهم على ضرورة الإستقرار الإداري للمعهد

---

(1) : من خلال التجربة التي عايشتها أثناء ممارستنا المهنة ، وتأكيدها بتجارب أخرى عايشها بعض الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين .

وخاصة المصالح الحيوية منها [1] إذ أن العلاقة بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي كانت دائما مبنية على مبدأ ، وجوب تظافر المجهودات وتكاتفها لمواجهة مستلزمات تسيير شؤون المعهد ، إنطلاقا من المساعدة المتبادلة فيما بينهما ، وبدون الإخلال بمبدأ الفصل بين وظيفتي الآمر بالصرف والمحاسب العمومي .

إلا أن عدم تعرض المحاسب العمومي للمعهد الوطني للتعليم العالي في العلوم الطبية ، لأي ضغط من طرف الآمر بالصرف ، لا ينفي حدوثها في مؤسسات عديدة ، من المؤسسات الأخرى ، ويمكن التأكد من ذلك لدى المصالح المعنية ، بإعتماد وتعيين المحاسبين العموميين ، على مستوى وزارة الإقتصاد ، والتي تثبت وقوع مثل هذه الأعمال في العديد من المؤسسات ، كما تعترف نفس هذه المصالح بعجزها عن حماية المحاسبين العموميين نظرا للفراغ القانوني الموجود في النصوص التنظيمية المعمول بها حاليا .

ونظرا لأهمية هذه النقطة بالذات ، سنحاول في خاتمة هذه الرسالة ، تقديم بعض التوصيات التي قد تساعد على وضع نصوص قانونية وتنظيمية ، تحمي المحاسب العمومي من الضغوطات التي قد يتعرض لها ، وبالتالي ستسمح هذه النصوص بإعطاء مبدأ الفصل بين وظيفتي الآمر بالصرف والمحاسب العمومي مفهومه الحقيقي .

---

(1) : بإعتبار مصلحة المحاسبة من المصالح الحساسة في الإدارة .

المبحث الثاني

دراسة تحليلية لمتطلبات التسيير

لقد تناولنا في الفصل الثالث خصائص متطلبات تسيير المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي ، وفي هذا المبحث ، سنقوم بدراسة علاقة نظام المحاسبة العمومية ، بالمتطلبات المذكورة والتي نعتبرها جوهر الموضوع . والتي سنلخصها في العناصر التالية :

- النظام المعلوماتي .
- نظم التحاليل .
- نظم الموازنة المالية .
- نظام مراقبة الأداء .

المطلب الأول : النظام المعلوماتي (دراسة تحليلية) :

تعتبر المحاسبة العمومية أهم مصدر للمعلومات المحاسبية والمالية في المؤسسة العمومية ذات الطابع غير الربحي ، فمن خلال الدفاتر والمستندات المحاسبية يمكن إستخراج كل المعلومات المالية والمحاسبية المساعدة على تسيير المؤسسة ، وفي هذه الدراسة سوف لن نعيد ذكر المعلومات التي تقدمها الدفاتر والمستندات المحاسبية بحكم طبيعتها ، لأن ذلك تم التطرق إليه في المبحث الثالث من الفصل الأول ، بل إننا سنعمد على تقديم بعض متطلبات التسيير من المعطيات المحاسبية التي لا يمكن التعرف عليها بصورة مباشرة ، بل يجب إستنتاجها ومعالجتها بصورة تجعلها قابلة للإستغلال بطريقة عقلانية .

- التعرف على الإمكانات المتاحة وأهميتها بالنسبة لنشاط المؤسسة يجب الإعتماد على معطيات الميزانية ، فمثلا لو أخذنا ميزانية السنة المالية 1986 ، وأضفنا لها عمود خاص بالنسب المئوية (الإعتماد المفتوح لكل باب / الإعتماد الإجمالي للميزانية) ينتج لدينا الجدول التالي :

الحساب	البيان	الإعتماد المفتوح	%
1	الأجور والمرتبات	90 492 600 ,00	% 61
2	العلاوات المختلفة	29 592 000 ,00	% 20
4	الأعباء الإجتماعية	3 497 000 ,00	% 2
5	الشؤون الإجتماعية	500 000 ,00	% 1>
	مجموع إعتمادات الفصل الأول	124 081 600 ,00	% 83
	تعويض المصاريف		
1	موارد وأثاث	2 310 000 ,00	% 1
2	لوازم	3 145 000 ,00	% 2
3	وثائق	3 700 000 ,00	% 2
4	الأعباء الملحقة	4 625 000 ,00	% 3
5	ألبسة المستخدمين	1 015 000 ,00	% 1 >
6	حضيرة السيارات	300 000 ,00	% 1 >
7	أشغال الصيانة	480 000 ,00	% 1 >
8	البحث العلمي	1 700 000 ,00	% 1
9	النشاطات الثقافية والرياضية	6 500 000 ,00	% 4
10	مصاريف التكوين والتربصات القصيرة المدى بالخارج	250 000 ,00	% 1 >
11		1 274 400 ,00	% 1 >
	مجموع إعتمادات الفصل الثاني	18 477 988 ,77	% 17

ونستنتج من هذا الجدول بأن 83 ٪ من الميزانية مخصصة للمستخدمين ، و 4 ٪ مخصصة للبحث العلمي ، والـ 13 ٪ المتبقية موزعة على الأبواب العشرة الأخرى ، من بينها خمسة أبواب تشترك في 4 ٪ من الميزانية .

كما يمكن وضع جداول أخرى نذكر منها :

– جدول التدفقات المالية لفترة معينة ، ويسمح لنا بالتعرف على الحركات المالية لكل حساب من حسابات المؤسسة : فبالنسبة للمعهد الوطني للتعليم العالي في العلوم الطبية لديه :

* الصندوق (السيولة) .

* التسبيقات المقدمة لأمين الصندوق .

* الحساب البريدي الخاص بالتكوين بالخارج .

* الحساب البريدي الجاري (العادي) .

* حساب الخزينة .

– جدول تطوير تسديد النفقات لسنة مالية محددة [(1)]، ويسمح لنا بالتعرف على المبالغ المسددة خلال كل فترة من السنة المالية .

– جدول تطور تحصيل الإيرادات [(2)] ويسمح لنا بالتعرف على المبالغ المحصلة خلال كل فترة من السنة المالية .

– جدول النسب المئوية للإستهلاكات [(3)] ويبين لنا المبالغ المسددة خلال فترة زمنية محددة ، معبرا عنها بالنسبة المئوية .

---

(1) : أنظر الملحق ص : 249

(2) : أنظر الملحق ص : 248

(3) : أنظر الملحق ص : 250

- جدول إستهلاكات السنة المالية [1] ويسمح لنا بالمقارنة بين ما كان متوقعا من جهة وما تم تحقيقه فعلا خلال السنة المالية ، من جهة أخرى ، كما يسمح لنا نظام المحاسبة العمومية بالتعرف على :

- وضعية الحسابات الخارجة عن إطار الميزانية .

- وضعية المدينين .

- وضعية الدائنين .

المطلب الثاني : نظم التحاليل (دراسة تحليلية) :

إن نظم التحاليل الإقتصادية والمالية والسياسية [2] تتمثل في الأساليب المستعملة لمساعدة المسؤول على إتخاذ قراراته المتعلقة بتحديد وتوجيه نشاطات المؤسسة ، وفي هذا الإطار فإن مسيري المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي يحتاجون إلى :

- نظام يسمح لهم بوضع برامجهم (وضع التصورات) .

- نظام يسمح لهم بتنفيذ هذه البرامج بطريقة مثالية .

1 - النظام الذي يسمح بوضع البرامج :

تعتبر مساهمة المحاسبة العمومية في هذا المجال واسعة جدا ، حيث أنها توفر كل المعلومات المالية والمحاسبية ، وذلك من خلال النظام المعلوماتي الذي سبق ذكره ، والذي يعتبر المادة الخام التي تسمح بعمليات التحاليل الإقتصادية والمالية والسياسية ، التي يجب القيام بها قبل إتخاذ القرارات النهائية المتعلقة بالتسيير . فمثلا لو أخذنا جدول " النسب المئوية لإستهلاكات الميزانية " والخاص بالمعهد الوطني للتعليم العالي في العلوم الطبية ، فإننا سنلاحظ من خلاله بأن نسب الإستهلاك تختلف من ثلاثي (ثلاثة أشهر) إلى آخر ، ومن فصل إلى آخر ، ولتبسيط الرؤية وتسهيل عملية التحليل سنضع رسمين بيانيين ، يعبر الأول على معدل نفقات الفصل الأول من الميزانية ، والثاني على معدل نفقات الفصل الثاني منها وهي كالتالي :

---

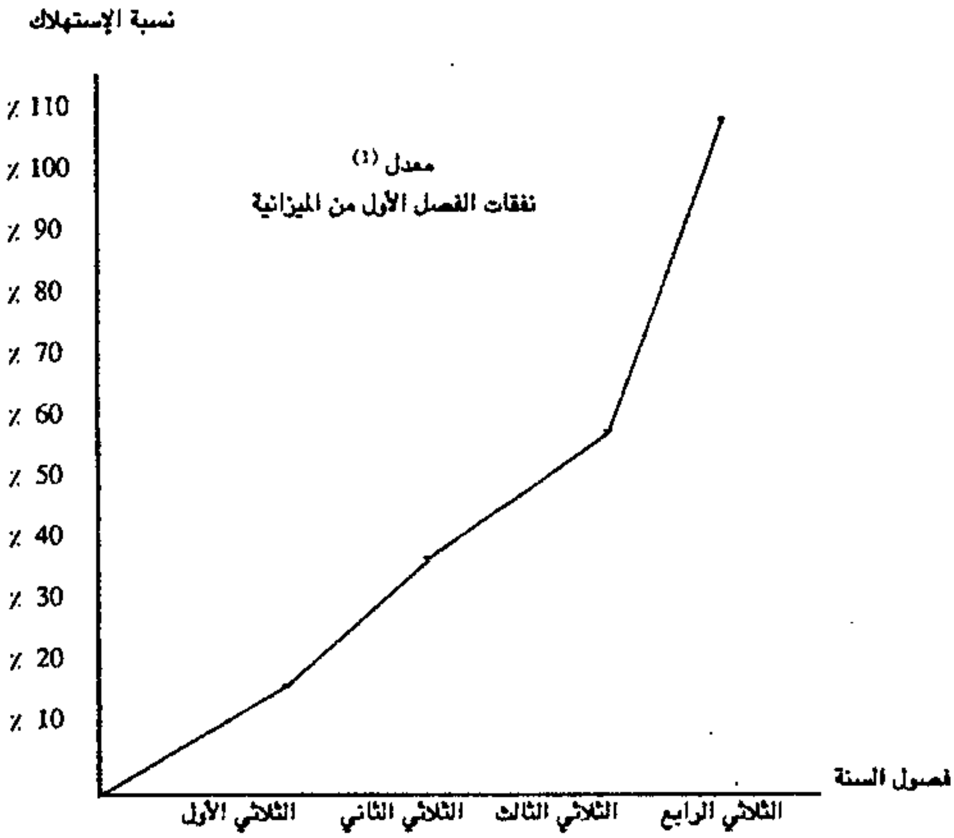
(1) : أنظر الملحق ص : 247

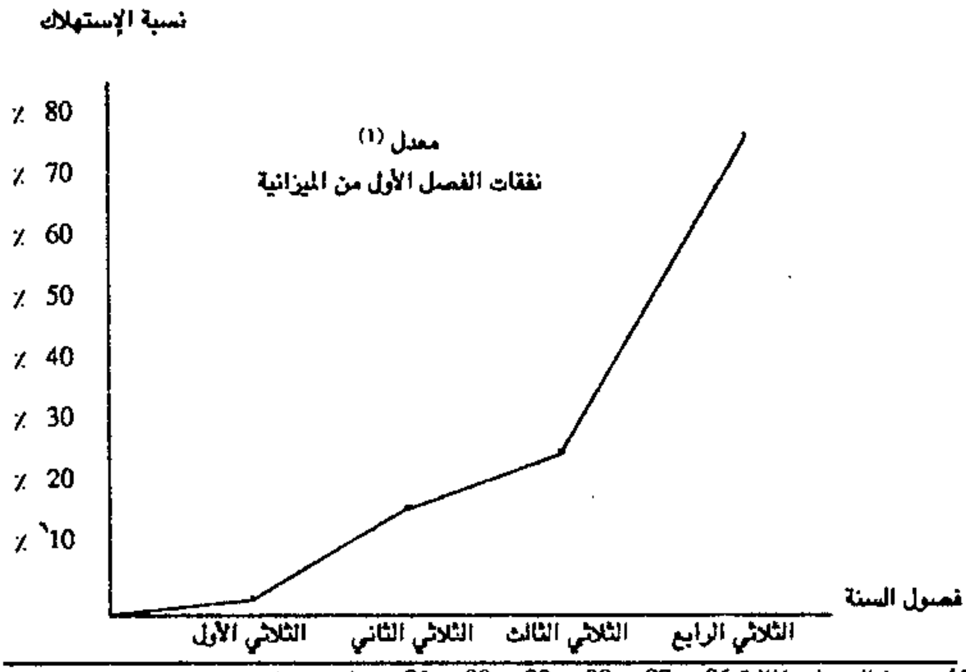
(2) : أنظر ص 108 .

النسب المئوية للإستهلاك

السنة المالية	أبواب الفصل الأول من الميزانية: الثلاثي الأول	الثلاثي الثاني	الثلاثي الثالث	الثلاثي الرابع	السنة المالية	أبواب الفصل الثاني من الميزانية: الثلاثي الأول	الثلاثي الثاني	الثلاثي الثالث	الثلاثي الرابع	السنة المالية
1986	% 22	% 23	% 23	% 40	% 108	% 3	% 18	% 9	% 43	% 73
1987	% 15	% 29	% 20	% 105	% 169	% 6	% 14	% 5	% 53	% 78
1988	% 19	% 27	% 29	% 56	% 131	% 1	% 15	% 6	% 54	% 76
1989	% 11	% 18	% 22	% 31	% 82	% 3	% 15	% 10	% 58	% 86
1990	% 14	% 21	% 14	% 28	% 77	% 4	% 13	% 10	% 39	% 66
1991	% 11	% 16	% 14	% 45	% 86	% 2	% 4	% 6	% 69	% 81
مجموع الفترة(1)	% 15,33	% 22,33	% 20,33	% 50,83	% 108,83	% 3,16	% 13,16	% 7,66	% 52,66	% 76,66
المعدل التراكمي	% 15,33	% 37,33	% 58	% 108,33		% 3,16	% 16,32	% 24	% 76,66	

(1) : الفترة الممتدة بين 1 – 1 – 1986 إلى غاية 31 – 12 – 1991 .





(1) : معدل السنوات المالية 86 ـ 87 ـ 88 ـ 89 ـ 90 ـ 91 معبرا عنه بـ %

ومن خلال تحليل هذه المعطيات نستنتج التالي :

بالنسبة للفصل الأول من الميزانية كانت الإستهلاكات كما يلي :

- 15.33 ٪ خلال الثلاثي الأول ، وهذا يعود لكون ميزانية المؤسسة لم يتم إعتمادها بعد ، من قبل المراقب المالي ، وبالتالي هناك عدة ملفات خاصة بالمستخدمين في إنتظار التسوية ، مما يقلل من النفقات .

- 22.33 ٪ خلال الثلاثي الثاني ، وسبب هذا الإرتفاع يعود ، لتسوية الملفات التي كانت في الإنتظار ، بإعتبار أن الميزانية تم إعتمادها لدى المراقب المالي خلال الثلاثي الثاني هذا .

- 20.33 ٪ خلال الثلاثي الثالث ، ويعود سبب هذا الإنخفاض الطفيف إلى العطلة الجامعية وكذلك العطلة السنوية للمراقب المالي ، مما يجمد دفع بعض العلاوات .

- 50.83 ٪ خلال الثلاثي الرابع ، وهي نسبة عالية نسبيا ، ويتمثل الفرق الموجود بينهما وبين النسب السابقة ، في مبالغ المخلفات المالية المستحقة لفائدة المستخدمين ، والناتجة إما عن الترقية أو التوظيفات الجديدة ، فمثلا لدينا شخصا بدأ العمل بالمؤسسة بتاريخ 16 مارس 1989 إلا أن قرار توظيفه لم يصدر عن الوظيف العمومي إلا بتاريخ 26 ديسمبر 1989 ، ووصل إلى المؤسسة بتاريخ 2 جانفي 1990 ، ولم يؤشر على هذا القرار من قبل المراقب المالي إلا في شهر أفريل 1990 (لكون المراقب المالي ، لا يؤشر إلا بعد إعتماد الميزانية) ، ونظرا لكون مرتبات المستخدمين تحضر من قبل مصلحة المرتبات مسبقا ، فهذا يعني أن مرتبات شهر ماي 1990 ، قد تم تحضيرها خلال شهر أفريل 1990 ، وبالتالي فإن مرتب الموظف الجديد ، سيتم إدراجه ضمن جدول المرتبات لشهر جوان 1990 (وهو أول مرتب يتقاضاه) ، أما المرتبات السابقة (المتعلقة بالفترة الممتدة من 16 مارس 1989 إلى غاية 31 ماي 1990) ستدفع له على شكل مخلفات ، وهو ما يبرر ضخامة هذه المخالفات المسددة .

- 108.33 ٪ سنويا ، تعني أن هناك عجز سنوي بمعدل 8.83 ٪ من الإعتماد المفتوح ، تتم تسويته بعد نهاية السنة المالية .

أمابالنسبة للفصل الثاني من الميزانية كانت الإستهلاكات كما يلي :

– 3.16 ٪ خلال الثلاثي الأول ، تعني بأن نشاطات المؤسسة شبه متوقفة ، ويعود ذلك لكون المراقب المالي ، لا يؤشر على نفقات الفصل الثاني إلا في حدود نسب12/1 شهريا ، من مبالغ الإعتمادات المفتوحة ضمن ميزانية السنة المالية السابقة [1].

– 13.16 ٪ خلال الثلاثي الثاني ، وهذا الإرتفاع النسبي ، يعبر عن بدأ المراقب المالي في عملية التأشير على النفقات ، إلا أن المراحل التي تفرضها عملية تنفيذ النفقة العمومية [2] تجعل هذه النفقات لا تسدد خلال هذا الثلاثي الثاني (مازالت في مراحل الإلتزام ، والتصفية والأمر بالدفع) .

– 7.66 ٪ خلال الثلاثي الثالث ، ويعود هذا الإنخفاض الى توقف أغلب المصالح الإدارية عن العمل بسبب العطلة الجامعية وكذلك العطلة السنوية للمراقب المالي .

– 52.66 ٪ خلال الثلاثي الرابع ، ويعود هذا الإرتفاع المذهل (52.66 ٪ من أصل 76.66 ٪) للعوامل التالية :

* عودة كل المصالح الإدارية إلى العمل بعد العطلة .

* إقتناء متطلبات السنة الجامعية الجديدة والتي تنطلق خلال شهر سبتمبر .

* أن مراكز القرار تعمل على إستهلاك الإعتمادات المفتوحة في إطار هذا الفصل ، بأي طريقة كانت ، حتى تبرر طلب رفع إعتماداتها المالية بالنسبة للسنة المالية القادمة .

– 76.66 ٪ خلال السنة المالية ، يعني بأن نسبة 23.33 ٪ من الإعتمادات المفتوحة في إطار الفصل الثاني من ميزانية المؤسسة ، لم يتم إستغلالها ، وأعيدت إلى خزينة الدولة .

---

(1) : وفق المادة 69 من القانون 84 – 17 المؤرخ في 7 جويلية 1984 والمتعلق بقوانين المالية .

(2) : أنظر مخطط سير الوثائق المحاسبية ص : 83 .

2 – النظام الذي يسمح بتنفيذ البرنامج بطريقة مثالية :

نعلم بأنه لا مجال لتنفيذ أي برنامج إلا بواسطة تنفيذ الميزانية [1] سواء بطريقة أو غيرمباشرة ، حيث أنه لا يمكن تشغيل مؤسسة بدون دفع مرتبات وأجور مستخدميها .

إن الميزانية جزء من نظام المحاسبة العمومية ، ولا وجود لها إلا بوجوده وبالتالي يعتبر ، النظام الوحيد الذي يسمح للمؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي ، بتنفيذ برامجها .

وتتمثل مراحل تنفيذ [2] الميزانية في التالي :

- **مراحل تنفيذ الإيرادات :**

* مرحلتي الإثبات والتصفية ، اللتين يقوم بهما الآمر بالصرف .

* مرحلة التحصيل التي يقوم بها المحاسب العمومي .

- **مراحل تنفيذ النفقات :**

* مراحل الإلتزام والتصفية والأمر بالدفع ، والتي يقوم بها الآمر بالصرف .

* مرحلة الدفع ، التي يقوم بها المحاسب العمومي .

ونستطيع بذلك أن نقول أن العبء الثقيل في تنفيذ الميزانية يقع على الآمر بالصرف ، والذي هو في نفس الوقت رئيس المؤسسة ، وبالتالي فإنه يتحمل الجزأ الأكبر من ثقل التسيير المالي إضافة إلى التسيير الإداري المتعلق بالشؤون الأخرى للمؤسسة . إلا أن قانون المحاسبة العمومية [3] أخذ هذه المعطيات بعين الإعتبار فنص في مادته التاسعة والعشرون على : " يمكن للآمرين بالصرف تفويض التوقيع للموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم المباشرة ، وذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم وتحت مسؤولياتهم " .

---

(1) : تنفيذ الإيرادات والنفقات .

(2) : من خلال ما تم التعرض له ، تحت عنوان " تنفيذ الميزانية " ص : 53 .

(3) : القانون 90 – 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية .

وفي هذا الإطار ، ومن خلال مقارنة مخطط سير الوثائق المحاسبية أثناء تنفيذ النفقة العمومية الخاصة بنفقات الفصل الأول من الميزانية [1] والمستوحى من القانون 90 - 21 ، من جهة ، ومخطط السير ، المستعمل من قبل المعهد [2] لتسديد نفس النفقات ، نلاحظ بأن :

* الأطراف المعنية في المخطط الأول هي :

- الآمر بالصرف .
- المراقب المالي .
- المحاسب العمومي .
- مصلحة الصكوك البريدية .
- المستخدمين .

* في حين أن الأطراف المعنية في المخطط الثاني هي :

- الآمر بالصرف .
- رئيس مصلحة الميزانية .
- رئيس مصلحة المرتبات .
- المراقب المالي .
- المحاسب العمومي .
- مصلحة الصكوك البريدية .
- المستخدمين .

---

(1) : أنظر المخطط ص 79 .

(2) : انظر المخطط ص 174 .

ويتضح لنا من هذين المخططين أن هناك عنصرين إضافيين ، وهما رئيس مصلحة الميزانية ورئيس مصلحة المرتبات ، إلا أن دراسة وتحليل المخططين المذكورين يثبتان بأن الأمر غير ذلك ، بل أن هناك أمر أخر يتعلق بتقسيم مهام الآمر بالصرف حيث أن هذا الأخير كلف مصلحة المرتبات بالقيام بالعمليات المحاسبية وفق الوثائق المتوفرة لديها ، والقيام بإصدار جداول المستخدمين وحوالات الدفع الخاصة بها ، كما كلف مصلحة الميزانية بإصدار بطاقات الإلتزام وتسجيل العملية على الدفاتر المحاسبية الخاصة بالآمر بالصرف ، ولقد إحتفظ الآمر بالصرف بنفسه بحق التوقيع على الوثائق المحاسبية .

وكما أنه لو قمنا بنفس عملية المقارنة بين مخطط سير الوثائق المحاسبية أثناء تنفيذ النفقة العمومية الخاصة بنفقات الفصل الثاني من الميزانية [1] والمستوحى من القانون 90 ـ 21 من جهة ، ومخطط السير المستعمل من قبل المعهد [2] لتسديد نفس النفقات ، سنجد بأن الآمر بالصرف قد فوض رئيس مصلحة الوسائل العامة (أو رئيس الدائرة) [3] التوقيع على الطلبيات وفي نفس الوقت كلف رئيس مصلحة الميزانية بالإشراف على التسجيلات المحاسبية على الدفاتر المحاسبية الخاصة بالآمر بالصرف وما يتطلبه ذلك من متابعة للعمليات ، إضافة إلى إصدار بطاقات الإلتزام وحوالات الدفع ، وأحتفظ الآمر بالصرف لنفسه بحق التوقيع على كل الوثائق المحاسبية الأخرى .

وما حرية التصرف هذه التي منحها نظام المحاسبة العمومية للآمر بالصرف ، إلا نوعا من التسهيلات التي يسمح فيه لهذا الأخير بوضع الطريقة المثلى لتنفيذ برامجه في إطار التنظيم المحاسبي المعمول به .

---

(1) : المبين على ص : 83 .

(2) : المبين على ص : 188 .

(3) : إذا تعلق الأمر بنفقة خاصة بالإدارة العامة ، فرئيس مصلحة الوسائل العامة هو الذي يوقع على الطلبية ، وفي حالة النفقة الخاصة بالدائرة ، فرئيس هذه الأخيرة هو الذي يوقع على الطلبية .

المطلب الثالث : نظم الموازنة المالية :

تعتبر الموازنة المالية [1] من المتطلبات الأساسية لتسيير المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي ، ولتحقيق هذه الموازنة إهتمت المحاسبة العمومية بموضوع : " كيفية تحضير الميزانية " إلا أن هذه الكيفية لم تهتم بالتفاصيل ولذا فإننا نجد عدة فجوات يتسرب منها الضعف ، وعليه فلم تستطع المحاسبة العمومية تحديد أسس وضع الميزانية [2] ولا حتى المفاهيم الواجب إعتمادها أثناء تحضيرها [3] على مستوى المؤسسة . والسبب في ذلك يعود ، لكون مكونات الميزانية والهيكلة الإدارية تختلف من مؤسسة إلى أخرى ، إضافة إلى الإختلاف الموجود بين هذه المؤسسات من ناحية طبيعتها وحجمها [4] ، إلا أن ذلك لا يعتبر مبررا موضوعيا ، فإذا كانت الظروف والمعطيات المذكورة ، لا تسمح بتحديد هذه الأسس والمفاهيم فمن المفروض العمل على حصرها في خطوط عريضة ، يمكن تضييقها فيما بعد كلما توفرت الإمكانات .

فلو تناولنا حالة المعهد الوطني للتعليم العالي في العلوم الطبية ، لوجدنا أن مكونات جانب النفقات من الميزانية [5] تتمثل في التالي :

الفصل الأول

الباب الأول : مرتبات وأجور .

الباب الثاني : علاوات مختلفة .

الباب الثالث : أعباء إجتماعية .

---

(1) : ونقصد بها الموازنة المالية للمؤسسة .

(2) : أنظر ص 48 :

(3) : أنظر ص 119 :

(4) : أنظر ص 194 :

(5) :إعتمادا على ميزانية السنة المالية 1991 .

الفصل الثاني :

الباب الأول : تعويض المصاريف .

الباب الثاني : مواد وأثاث .

الباب الثالث : لوازم .

الباب الرابع : وثائق .

الباب الخامس : أعباء ملحقة .

الباب السادس : ألبسة المستخدمين

الباب السابع : حضيرة السيارات .

الباب الثامن : أشغال الصيانة .

الباب التاسع : البحث العلمي .

الباب العاشر : النشاطات الثقافية والرياضية .

الباب الحادي عشر : مصاريف التكوين بالخارج .

وبتحليل هذه المكونات وربطها بالهيكلة الإدارية للمعهد نستخلص التالي :

- كل أبواب الفصل الأول تصرف من قبل مصلحة المرتبات .
- أما الأبواب الخاصة بالفصل الثاني فتصرف على النحو التالي :

* الباب ، الأول والثاني والثالث والرابع ، تصرف بصفة مشتركة ، من قبل مصلحة الوسائل العامة بالنسبة لنفقات الإدارة العامة ، ومن قبل مصلحة الميزانية والوسائل بالنسبة لنفقات الدائرة .
* الباب ، الخامس ، والسادس والسابع والثامن ، تصرف من قبل مصلحة الوسائل العامة .
* البابين التاسع والحادي عشر يصرفان من قبل نيابة المديرية المكلفة بالبحث .
* الباب العاشر يصرف من قبل مصلحة النشاطات الثقافية والرياضية .

ملاحظة :

بالنسبة للأبواب الأربعة الأولى من الفصل الثاني ، والتي تصرف إعتماداتها بصفة مشتركة ، يتم تقسيم كل إعتماد على كل الدوائر وكذلك الإدارة العامة ، إلا أن بعضها لا يحترم هذا التقسيم ، مما يخلق بعض المشاكل أثناء التنفيذ .

والدراسة التحليلية لنظم الموازنة المالية المتبعة من قبل المعهد تظهر بأن :

- وضع الميزانية قد تم على أساس [1] طبيعة النفقة ، حيث أن كل النفقات المتشابهة (من نفس الطبيعة) لكل الدوائر ، جمعت في باب واحد .

- أن مفهوم الميزانية الديناميكية [2] لم يعمل به ، حيث أن تقدير النفقات يتم على أساس إعتمادات السنة المالية السابقة مضافا إليها نسبة معينة ، مع الأخذ بعين الإعتبار ، بأن السلطات المعنية (الوزارة الوصية ووزارة الإقتصاد) سيعمدان على تخفيض الإعتمادات المطلوبة ، وبالتالي يجب تضخيم هذه الأخيرة إلى أقصى حد تظهر فيه بأنها معقولة .

- إن مفهوم المسؤولية في إطار الميزانية ، تم العمل به إلى حد ما ، حيث أن الميزانية تعد من قبل بعض مراكز القرار فقط ، وهم رؤساء الدوائر ورئيس مصلحة الوسائل العامة ، إضافة طبعا إلى الآمر بالصرف ، في حين أن البعض الآخر ، فيهم من شارك بطريقة غير مباشرة ، وهم الذين تمت إستشارتهم في بعض الأمور ، ومنهم من أهمل رأيه تماما .

- إن مفهوم الحافز [3] في إطار الميزانية ، أستعمل من قبل مدير المعهد ، ويظهر ذلك من خلال رفضه تطبيق الهيكلة الإدارية المنصوص عليها في إطار النصوص التنظيمية وذلك أن تطبيقها يعني تقليص عدد المصالح ، بما فيها المصالح المالية ، وبالتالي تقليص عدد رؤساء المصالح ، وهو ما يرفضه كل رؤساء المصالح الحاليين ، وأي محاولة لفرضها عليهم ستؤدي حتما لا محالة إلى الإستياء والشعور بالخيبة لديهم وبالتالي إلى إنخفاض مستوى المردودية في العمل ، وبالمقابل لقد أستقبل رؤساء المصالح بكل إرتياح مساندة المدير لرأيهم ، وكان حافزا لهم للعمل على تحسين أدائهم الوظيفي ، ليكونوا عند حسن ظنه ، هذا من جهة ، ومن جهة أخرى إزدادوا تضامنا فيما بينهم مما نتج عنه تكامل وظائفهم فأصبحوا يعملون متكاتفين كرجل واحد .

---

(1) : أنظر ص 120 :

(2) : أنظر ص 121 :

(3) : أنظر ص 122 :

المطلب الرابع : مراقبة الأداء :

لقد بينا من خلال ما عرضناه في الفصل الثالث [1] أن مراقبة الأداء تعتبر مطلبا من المطالب الأساسية للتسيير ، نظرا للدور المهم الذي تقوم به والمتمثل في التصحيح والوقاية ، وهما العنصران اللذان تعتمد عليهما بصفة خاصة ، المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي في تسييرها المالي .

وسنحاول في هذا المطلب تسليط الضوء على مساهمة المحاسبة العمومية في مكونات مراقبة الأداء والمتمثلة في :

- المراقبة وتسيير الأموال العمومية .
- مراقبة النفقات الملتزم بها .
- مراقبة الميزانية وتحليل الأداء .

1 - المراقبة وتسيير الأموال العمومية :

إن الدور الأول للمراقبة في تسيير الأموال العمومية يتمثل في مراقبة تنفيذ الميزانية ، وفي هذا المجال ، رأينا من خلال تنفيذ نفقات المعهد الوطني للتعليم العالي في العلوم الطبية ، بأن الطريقة الثالثة للتسديد (النفقات المسددة بالأجل) [2] ، أصبحت لا تتلائم مع المحيط الخارجي الحالي ، نظرا لكون أغلب الموردين ، بما فيهم المؤسسات العمومية ذات الطابع الربحي ، يرفضون التعامل بطريقة التسديد بالأجل ، نظرا لعدم وجود أي ضمان للدفع ، إذ أنهم يضطرون في أغلب الأحيان إلى التوقف عن المطالبة بحقوقهم ، لما ينجر عن ذلك من مضيعة الوقت والمال [3] ، مع عدم التأكد من أن النتيجة النهائية ستكون في صالحهم .

ويبررون ذلك بوقائع تثبت بأنهم ضيعوا حقوقهم المتعلقة بمبالغ البضائع التي تم تسليمها لبعض الزبائن (أغلبها مؤسسات عمومية ذات طابع غير الربحي) ، نظرا لكون

---

(1) : أنظرص 124 :

(2) : أنظر مخطط سير الوثائق المحاسبية ، ص : 183 .

(3) : كمصاريف المتابعة القضائية ..

نظام المحاسبة العمومية ، لا يعتمد على الدقة في تحديد مسؤوليات أعوان التنفيذ ، ولا حتى في كيفية تحميل هذه المسؤولية على عون التنفيذ . فمثلا ، تقدم الآمر بالصرف بطلبية إلى أحد الموردين ، وتم إستلام البضاعة ، وقدمت المستندات المحاسبية اللازمة للمراقب المالي للحصول على التأشيرة ، إلا أنه رفض منحها لسبب أو لآخر ، وبالتالي لا يمكن تسديد المبلغ المستحق لفائدة المورد المذكور ، من قبل المحاسب العمومي .

فبغض النظر عن موضوعية سبب الرفض [1] أو عدم موضوعيته ، وبغض النظر عن شرعية أو عدم شرعيته ، فإن السؤال الذي يطرح نفسه وبإلحاح شديد : ما هي مسؤولية المورد ، حتى لا يتقاضى حقه ، والمتمثل في قيمة البضاعة المسلمة للمؤسسة ؟

والملفت للنظر أنه عند تقدم المورد إلى الآمر بالصرف للمطالبة بحقه ، يجيبه هذا الأخير ، أنه قام بواجبه على أكمل وجه ، وقدم كل المستندات إلى المراقب المالي ،إلا أن هذا الأخير هو الذي يرفض وضع تأشيرته أما المراقب المالي فيجيب بدوره بأن النفقة غير موضوعية ، وبالتالي غير شرعية ، فلا يمكنه وضع التأشيرة ، فيتحمل بشكل أو بآخر " مخالفة " إرتكبها الآمر بالصرف .

وأمام هذه التهم المتبادلة ، وغياب نص قانوني أو تنظيمي فاصل في مثل هذه الحالات ، يبقى المورد هو الخاسر الأول .

ونظرا لما سبق ذكره ، من أن المورد يرفض طريقة التسديد بالآجل ، وأمام ضرورة ضمان مواصلة نشاط المؤسسة ، لما قد يتسبب فيه توقيف نشاط معين من ردود فعل قد تكون عواقبها وخيمة جدا على المؤسسة ، فمثلا لو سلمنا برفض المؤسسة الوطنية للصناعات السيليلوزية التعامل بطريقة التسديد بالآجل ، فهذا يعني عدم تموين المعهد [2] بالورق اللازم لإعداد المطبوعات البيداغوجية للطلبة ، ولنا أن نتصور العواقب التي قد تنجر عن ذلك .... فإن مسيري المعهد وعلى رأسهم الآمر بالصرف والمحاسب العمومي ، إتفقوا على إتباع طريقة جديدة في التسديد ، يقبل بها الموردون وهي الطريقة الرابعة [3]، وللإشارة فإن هذه الطريقة أتبعت ، ومازالت متبعة ، من قبل جميع المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي .

---

(1) : رفض وضع التأشيرة من قبل المراقب المالي .

(2) : المعهد الوطني للتعليم العالي في العلوم الطبية (الجزائر) .

(3) : أنظر مخطط سير الوثائق المحاسبية بطريقة التسديد الفوري بواسطة صك بريدي ص : 188 .

فرغم إعتراف جميع الأطراف [1] بعدم شرعية هذة الطريقة نظرا لمخالفتها لقواعد المحاسبة العمومية والتي تنص على الترتيب التالي لمراحل تنفيذ النفقة العمومية [2]:

- الإلتزام .
- التصفية .
- الأمر بالدفع .
- الدفع .

في حين أن الطريقة الرابعة ، تتبع نفس المراحل ولكن بترتيب مختلف فهي :

- الإلتزام .
- التصفية .
- الدفع .
- الأمر بالدفع .

إلا أنهم يقبلون التعامل بها ، لكونها السبيل الوحيد لضمان سير المؤسسات .

وبالرغم من أن هذه الطريقة فرضت نفسها ميدانيا ، وأثبتت نجاعتها في ضمان تسيير المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي ، خلال حوالي عشرة سنوات ، إلا أنها لم تقنن ، ولم توضع لها الأطر التنظيمية التي تساعد على حسن إستعمالها .

ودائما وفي مجال مراقبة التنفيذ ، نلاحظ مواجهة المحاسب العمومي لمشكل التأكد من تسديد النفقة ، إذ يصعب عليه في بعض الأحيان التأكد من أن مبلغ النفقة قد سدد (حول) من قبل مصلحة الصكوك البريدية أم لا . حيث أن الصك البريدي المعمول به حاليا ، يتكون من جزئين ، وبعد عملية تحويل المبلغ من حساب المؤسسة [3] لفائدة

---

(1) : بما فيهم أجهزة المراقبة على مستوى الوزارة الوصية ووزارة الإقتصاد ومجلس المحاسبة .

(2) : أنظر " مراحل تنفيذ النفقة العمومية " ص : 55 .

(3) : المؤسسة التي أصدرت الصك .

حساب المستفيد ، يقوم مركز الصكوك البريدية بالإحتفاض بالجزء المخصص له من الصك ، أما الجزء الثاني والمخصص للمستفيد ، فيرسل إليه مرفوقا بالإشعار بالدفع ، أما المحاسب العمومي فيرسل إليه الإشعار بالسحب الذي لا يحمل إلا رقم حساب المستفيد فقط [1] الأمر الذي لا يسمح بتحديد هوية المستفيد (خاصة إذا كان هناك عدة صكوك بنفس المبلغ) إلا بالتعرف على رقم حسابه [2] ، وهو ما يتطلب مراجعة كل حوالات الدفع المتعلقة بالفترة ، وهو شيء شبه مستحيل بالنسبة للمؤسسات التي تتميز بكثرة عدد العمليات المحاسبية المنجزة يوميا . مع العلم أن الشكل السابق [3] للصكوك البريدية والذي يحتوي على ثلاثة أجزاء (جزء منه يعاد إلى المحاسب العمومي رفقة الإشعار بالسحب) كان ملائما لمسك محاسبة المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي . ورغم ملاحظات وإحتجاجات المحاسبين العموميين إلا أن السلطات المعنية لم تتخذ أي إجراء ملموس في هذا الشأن .

2 - مراقبة النفقات الملتزم بها :

لا يمكن تحديد وضعية النفقات الملتزم بها ، خارج إطار المحاسبة العمومية . إذ أنها الوحيدة التي تسمح بذلك من خلال الدفاتر والمستندات المستعملة في مسك محاسبة المؤسسة العمومية ذات الطابع غير الربحي ، وهي بذلك تمثل العمود الفقري لعملية مراقبة النفقات الملتزم بها .

إن الإشكالية التي تفرض نفسها في إطار هذه المراقبة تكمن في تحديد مفهوم التزام ، فهل يتمثل في توقيع الآمر بالصرف على الطلبية ؟ أم في التأشيرة التي يضعها المراقب المالي على بطاقة الإلتزام ؟ .

* : فإذا كان الإلتزام يتمثل في توقيع الطلبية من قبل الآمر بالصرف ، فهذا مقبول إذ أنه لا يتعارض مع تعريف الإلتزام [4] من جهة ، ومع مبدأ إحترام مراحل تنفيذ النفقة العمومية [4] من جهة أخرى ، فإن السؤال الذي يتبادر إلى ذهننا هو : ما هو دور تأشيرة المراقب المالي ؟ ولماذا تم فرضها ؟ وما هو موقعها ضمن المراحل الأربعة لتنفيذ النفقة العمومية ؟

---

(1) : إذ لا يحدد إسم المستفيد ولا حتى رقم الصك موضوع العملية .

(2) : رقم حساب المستفيد لا يسجل على دفتر الحساب البريدي ، أنظر ص : 29 .

(3) : توقف العمل به منذ حوالي خمسة سنوات .

(4) : أنظر ص : 55 .

من خلال المادة : 58 من القانون 90 - 21 [1] والتي تنص على :

" تستهدف ممارسة وظيفة مراقبة النفقات المستعملة ما يلي :

- السهر على صحة توظيف النفقات بالنظر إلى التشريع المعمول به .

- التحقق مسبقا من توفر الإعتمادات .

- إثبات صحة النفقات بوضع تأشيرة على الوثائق الخاصة بالنفقات أو تعليل رفض التأشيرة عند الإقتضاء ، وذلك ضمن الآجال المحددة عن طريق التنظيم والتي تراعي طبيعة الوثيقة " .

نستنتج من هذا أن دور التأشيرة يتمثل في السهر على صحة توظيف النفقات والتحقق مسبقا من توفر الإعتمادات . أما فرضها فيهدف إلى إثبات صحة النفقات .

وحول هذه الإجابات يمكن تقديم الملاحظتين التاليتين :

- إن الدور الذي يقوم به المراقب المالي ، من ناحية التحقق المسبق من توفر الإعتمادات ، لا معنى له ، فإذا كان المقصود بهذه الإعتمادات ، الإعتمادات غير الملتزم بها ، فإن ذلك لا يمكن القيام به والتأكد منه إلا من قبل الآمر بالصرف وذلك عن طريق بطاقة متابعة الطلبيات بصفته العون المنفذ الوحيد ، الذي يوقع الطلبيات ، وما التحقق الذي يقوم به المراقب المالي إلا مراقبة لاحقة [2] ، حيث أن الإلتزام قد تم بناءا على الطلبية الموقعة من قبل الآمر بالصرف . أما إذا كان المقصود من الإعتمادات المذكورة أعلاه الإعتمادات التي لم يتم دفعها بعد ، فإن هذه الأخيرة لا يمكن تحديدها إلا من قبل المحاسب العمومي ، الشخص الوحيد المخول له قانونا [3] القيام بعملية الدفع . والمحاسب العمومي لا يعتمد بأي حال من الأحوال على التحقق الذي قام به المراقب المالي ، في هذا المجال ، بل يقوم بالتحقق بنفسه من ذلك أثناء القيام بكل عملية دفع .

---

(1) : القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية .

(2) : انظر " المراقبة اللاحقة " ص : 138 .

(3) : المادة 33 من القانون السابق .

– إن عملية التأكد من صحة توظيف النفقات ، التي يقوم بها المراقب المالي ، هي مدرجة كذلك ضمن مهام كل من الآمر بالصرف [1] والمحاسب العمومي [2] ، هذا من جهة ، ومن جهة أخرى يقوم المراقب المالي بهذه العملية بعد القيام بها من قبل الآمر بالصرف ، وقبل القيام بها من قبل المحاسب العمومي .

إعتمادا على المادة 55 [3] المتعلقة بمبدأ الفصل بين وظيفتي الآمر بالصرف والمحاسب العمومي .

وبإعتبار أن تنفيذ النفقة العمومية [4] تبدأ بمرحلة الإلتزام وتنتهي بمرحلة الدفع .

فإن عملية المراقبة التي يقوم بها المراقب المالي لا يمكن إدراجها ضمن المراقبة السابقة [5] لكونها لا تتم قبل عملية الإلتزام ، ولا ضمن المراقبة اللاحقة إذ أنها لا تتم بعد عملية الدفع كما لا يمكن إدراجها ضمن المراقبة الداخلية [7] ، لأنها لا تتم من قبل عون من أعوان المؤسسة ، ولا من قبل مصلحة من المصالح الإدارية للمؤسسة [8].

ومن خلال هذه الدراسة التحليلية ، يتضح لنا بأن تأشيرة المراقب المالي ، ما هي إلا إجراء بيروقراطي ، لكونها تكرار لعمليات تم القيام بها من قبل الآمر بالصرف ، أو سيتم القيام بها من قبل المحاسب العمومي ، في إطار تنفيذ النفقة العمومية .

---

(1) : أنظر دور الآمر بالصرف في تنفيذ النفقة العمومية ص : 63 .

(2) : أنظر دور المحاسب العمومي في تنفيذ النفقة العمومية ص : 64 .

(3) : المادة 55 من القانون 90 – 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

(4) : أنظر " مراحل تنفيذ النفقة العمومية " ص : 55 .

(5) : أنظر " تعريف المراقبة السابقة " ص : 138 .

(6) : أنظر تعريف " المراقبة اللاحقة " ص : 138 .

(7) : أنظر " مراقبة الأداء " ص : 124 .

(8) : أنظر " أعوان التنفيذ " " المراقب المالي " ص : 22 .

* : أما إذا كان الإلتزام يتمثل في تأشيرة المراقب المالي ، ومن خلال ما سبق ذكره ، يعتبر منافيا لمبدأ إحترام مراحل تنفيذ النفقة العمومية ، إذ ليس من المنطقي أن نقوم بعملية التصفية [1] لنقوم بعد ذلك بعملية التزام [2] .

ملاحظة هامة جدا :

إن ما سبق ذكره في النقطتين السابقتين لا ينطبق على بنود الفصل الأول من جانب النفقات والتي تخص نفقات المستخدمين إذ أنها لا تتطلب إصدار " طلبية " ، بل ينطبق فقط على بنود الفصل الثاني من الميزانية .

3 - مراقبة الميزانية وتحليل الأداء :

إن القيام بأية عملية لمراقبة الميزانية وتحليل الأداء ، لا يمكن أن تمر إلا عبر قناة المحاسبة العمومية ، من خلال دفاترها ومستنداتها المحاسبية ، التي تمثل الأرضية الخصبة لهذه العملية ، فكلما إزدادت تقنية ودقة نظام المحاسبة العمومية ، كلما أصبحت عملية مراقبة وتحليل أداء المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي أكثر سهولة ومرونة ، إذ يكفي أن تكون لدينا صورة عن الهدف المراد الوصول إليه ، لنختار له ما يلزمه من معطيات محاسبية تسمح لنا ببلوغه وهذا بإتباع أقصر الطرق ، وفي أقل وقت ممكن ، وفي هذا الخصوص نلح على هذه النقطة الأخيرة ، لأن عامل الوقت يعتبر عاملا أساسيا وفعالا في إتخاذ القرارات ، إذ أن أي تأخير في عملية المراقبة والتحليل قد يفوت علينا فرصة إتخاذ الإجراءات اللازمة في الأوقات المناسبة .

وخير دليل على ذلك ما قمنا به على مستوى المعهد الوطني للتعليم العالي في العلوم الطبية ، عندما أردنا التعرف على أهم القنوات التي تمر عليها إيرادات ونفقات المعهد المذكور ، لقد وضعنا جدولا خاصا بالتدفقات المالية لكل سنة مالية [2] ، وذلك إعتمادا على الأرصدة المسجلة مع نهاية كل شهر على الدفتر اليومي المكتبي ، وبمقارنة وتحليل هذه الجداول ، تبين لنا بأن الحساب الجاري البريدي للمعهد هو الذي يتحمل العبء الكبير من

---

(1) : أنظر " مرحلة التصفية " ص : 57 .

(2) : أنظر " مرحلة الإلتزام " ص : 55 .

(3) : أنظر الجداول الخاصة بالتدفقات المالية الموجودة في الملحق .

من العمليات المالية ، وهذا ما يتطلب في واقع الأمر ، العمل على التحكم فيه ، من خلال توفير الوسائل المساعدة على ضبطه وتسييره بما يسمح بإكتشاف الأخطاء أو الإختلاسات ، التي يمكن أن تقع ، في الوقت المناسب .

إن ما سبق ذكره جعلنا نركز النظر وبصفة خاصة على الحساب الجاري البريدي ، ووضعنا جدولا آخرا خاصا لهذا الحساب وسجلنا على عمود منه الأرصدة المسجلة مع نهاية كل سنة مالية على دفاتر المؤسسة [1] ، وعلى عمود آخر الأرصدة المسجلة في نفس التواريخ ولكن على دفاتر مصلحة الصكوك البريدية [2] ، أما العمود الأخير من الجدول فخصصناه لوضع الفوارق بينهما ، فنتج لدينا الجدول التالي :

التاريخ	رصيد الحساب البريدي		الفرق الموجود
	على دفاتر المعهد	على دفاتر م ص ب [3]	
31/ 12 / 85	31 975 051 ,03	55 320 923 ,13	- 23 345 872 ,10
31/ 12 / 86	18 083 612 ,64	26 275 736 ,07	- 8 192 123 ,43
31/ 12 / 87	22 458 690 ,66	46 960 764 ,04	- 24 502 073 ,38
31/ 12 / 88	6 072 199 ,25	793 627 ,21	+ 5 278 572 ,04
31/ 12 / 89	18 353 837 ,19	7 086 692 ,59	+ 11 267 144 ,60
31/ 12 / 90	24 229 961 ,80	11 582 551 ,13	+ 12 647 410 ,67
31/ 12 / 91	13 384 999 ,85	34 425 321 ,14	- 21 040 321 ,56

إن أهمية الفوارق المسجلة على الجدول ، سواء بالزيادة أو بالنقصان ، أجبرتنا على العمل ، لكشف مسبباتها ، فتوصلنا بعد دراسة تحليلية معمقة للنتيجة التالية :

---

(1) : دفتر الحساب البريدي والدفتر اليومي المكتبي .

(2) :أخذت الأرصدة مباشرة من " الإشعار بالرصيد " المرسل من قبل مصلحة الصكوك البريدية .

(3) :م ص ب ، تعني مصلحة الصكوك البريدية .

- إن الفوارق المسجلة بالنقصان ، هي عبارة على نفقات تم تسديدها ولغاية يوم 31 ديسمبر على دفاتر المؤسسة فقط ، في حين أنها لم تسدد فعليا على مستوى مصلحة الصكوك البريدية ، وبتعبير أوضح هناك " تحايل محاسبي " إذ أن العدد الكبير للنفقات المسددة خلال الثلاثة أشهر الأخيرة من كل سنة مالية (1) من جهة ، والإجراءات الإدارية الواجب إتباعها أثناء تنفيذ النفقة العمومية (2) من جهة أخرى ، غالبا ما لا تسمح بتسديد الفاتورات المؤرخة في شهر ديسمبر من كل سنة ، قبل 31 ديسمبر من نفس السنة ، وعندها يلجأ كل من الآمر بالصرف والمحاسب العمومي إلى مواصلة تسديد مبالغ هذه الفواتير خلال شهر جانفي الموالي ، على أن تسجل على الدفاتر المحاسبية للمؤسسة بتاريخ 31 ديسمبر ، وبالتالي فإن التسديد الفعلي لهذه النفقات ، من قبل مصلحة الصكوك البريدية لا يتم إلا خلال شهري جانفي وفيفري .

ملاحظة :

هذه الطريقة متبعة من قبل الأغلبية الساحقة في المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي ، وذلك لإستحالة تسديد نفقات شهر ديسمبر خلال نفس الشهر ، نظرا للإجراءات الإدارية البيروقراطية المتبعة أثناء تنفيذ النفقات العمومية .

أما الفوارق المسجلة بالزيادة ، فهي عبارة عن المبالغ المخصصة لتموين الحساب الجاري البريدي ، عن طريق حساب الخزينة التابع للمؤسسة نظرا لإحتياجات الحساب الأول من الأموال لمواجهة التسديدات المرتقبة خلال شهري جانفي وفيفري والتي غالبا ما تكون مرتفعة للأسباب المذكورة سابقا ، وما ظهور هذه الفوارق إلا بسبب تسجيلها على الدفاتر المحاسبية للمؤسسة ، قبل تحويلها الفعلي من قبل الخزينة .

---

(1) : أنظر ص ص : 207 – 208 .

(2) : أنظر " مخطط سير الوثائق المحاسبية " ص : 68 .

المبحث الثالث

دراسة تحليلية لمتطلبات المراقبة

تهتم أجهزة المراقبة [1] للدولة ، بصفة خاصة بمراقبة المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي ، وذلك نظرا لخصوصياتها [2] وأية عملية مراقبة أو تفتيش تقوم بها الأجهزة في إطار نشاطاتها ، لابد وأن ترتكز على التعرف على مجالين أساسيين : المؤسسة ومحيطها من جهة والدفاتر والبطاقات والمستندات المحاسبية من جهة أخرى ، إذ بدونهما لا يمكن القيام بأية عملية مراقبة أو تفتيش .

المطلب الأول : المؤسسة ومحيطها :

إن التعرف على المؤسسة يهدف إلى تحديد أهميتها بالنسبة للقطاع ، إذ ليس من المنطقي التركيز على مراقبة المؤسسات الثانوية وإهمال المؤسسات الرئيسية ، لقطاع معين ، وأهمية المؤسسة تتحدد بأهمية الإعتمادات والحسابات المفتوحة في إطار ميزانيتها وكذلك عدد وطبيعة العمليات المالية التي تقوم بها سنويا . إذ أن الميزانيات المعتبرة تكون معرضة أكثر لعمليات الإختلاس أو الإستعمالات لأغراض شخصية ، فمثلا إذا كانت ميزانية مؤسسة ما ، 000 000 45 دج من بينها 000 000 2 دج مخصصة لحضيرة السيارات ، فإنه بإمكان أحد أصحاب القرار والنفوذ بالمؤسسة شراء خمسة سيارات بمبلغ 000 4000 دج للواحدة ، لفائدة حضيرة السيارات للمؤسسة ، إلا أنه يخصص واحدة منها لأغراضه الشخصية فقط ، كأن يضعها تحت تصرف زوجته وأبنائه ، دون أن يكون له الحق في ذلك بصفة قانونية . أما إذا تعلق الأمر بمؤسسة أخرى تقدر ميزانيتها بـ 000 800 دج من بينها مبلغ 000 300 دج مخصص لحضيرة السيارات ، فإن أي مسؤول كان ، ومهما كان نفوذه لا يتجرأ على شراء سيارة بمبلغ 000 300 دج . ويستعملها لأغراضه الشخصية ، ويترك المؤسسة بدون سيارة . كذلك الأمر بالنسبة للمؤسسات التي تتميز بكثافة العمليات المالية لكونها تترك المجال للبعض في التفكير لتمرير بعض العمليات المالية غير الشرعية ، وسط هذا العدد الهائل من العمليات على أساس أن إحتمال إكتشافها ضئيلا .

---

(1) ونقصد بها ، الوزارة الوصية ووزارة الإقتصاد ومجلس المحاسبة .

(2) :انظر " خصوصيات المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي " ص : 88 .

وأخيرا فإن طبيعة بعض المعاملات المالية تستوجب التكثيف من عمليات المراقبة والتفتيش ، واليقضة أثناء آدائها ، فمثلا المؤسسات التي تتميز في معاملاتها المالية بالتعامل مع المؤسسات الأجنبية أو المؤسسات الوطنية التابعة للقطاع الخاص ، فهذه المؤسسات لا تتعامل معها أجهزة الرقابة بنفس الأسلوب الذي تتعامل به مع المؤسسات التي تتعامل مع القطاع الوطني العمومي فقط . كما يهدف التعرف على المؤسسة إلى الإطلاع على هيكلتها الإدارية التي توضح الروابط السلمية والوظيفية ، والمهام والمسؤولية الخاصة بكل هيكل .

أما التعرف على محيط المؤسسة فيهدف إلى تحديد العناصر الخارجية المشاركة للمؤسسة في عملياتها المالية ، مع محاولة فهم العلاقات الخفية التي قد تربط بين المؤسسة بهذا العنصر أو ذاك فمثلا إذا لوحظ تردد المؤسسة في معاملاتها على مورد واحد فقط ، فيجب محاولة فهم سبب هذا التردد للحكم عليه بأنه موضوعي ، أو غير موضوعي ، فقد يكون المورد ذو صلة عائلية بأحد مسؤولي المؤسسة ، مما يجعل العلاقة بين المؤسسة والمورد غير مبنية على أساس المصلحة المتبادلة بل على خدمة مصلحة الثاني على حساب الأولى ، كما قد يكون الأمر غير ذلك ، بل بسبب إنخفاض أسعار بضاعته ، هذا من جهة ، ومن جهة أخرى ، يسمح التعرف على الجهات المتعاملة مع المؤسسة وذلك بغرض التأكد من صحة العمليات المالية والوثائق والمستندات ، إذا إقتضت الضرورة القيام بذلك ، كأن يتم التأكد من صحة المعلومات والأرقام المسجلة على فاتورة ما ، عن طريق الإتصال المباشر بالمورد ، أو كأن يتم التأكد من صحة عملية مالية مسجلة على الدفاتر المحاسبية للمؤسسة ، بالإتصال مباشرة بالمؤسسة المالية المعنية .

ففي مجال التعرف على المؤسسة ومحيطها يمكن للمحاسبة العمومية أن تقدم الكثير من خلال مخطط سير الوثائق المحاسبية ، الذي يحدد الأطراف (سواء كانت داخلية أم خارجية) المشاركة في كل عملية مالية ، كما يحدد الدور الذي يلعبه كل طرف من هذه الأطراف وكذلك طبيعة وعدد الوثائق التي يصدرها ، وأيضا التي يجب أن يحتفظ بها ، وبالتالي تحدد مصادر المعلومات المحاسبية بالنسبة لكل عملية مالية .

المطلب الثاني : الدفاتر والبطاقات والمستندات المحاسبية

تتطلب عملية المراقبة ، توفير ، دفاتر وبطاقات ومستندات محاسبية واضحة من ناحية الشكل ، ومعبرة من ناحية المضمون ، بحيث تسمح بإستنتاج ما يمكن إستنتاجه منها بكل سهولة ، ولذلك لابد أن يأخذ بعين الإعتبار الهدف الذي وضعت من أجله ، مما يسمح بإنتقاء المعلومات الواجب تسجيلها عليها ، بطريقة معبرة وبسيطة ، والتي تساعد المراقب على تصور الوضعية المالية والقيام بعمليتي المقارنة والتحليل اللازمتين لأداء مهمته ، على أن تكون هذه المعلومات مدعمة بمراجع المستندات التي تم الإعتماد عليها أثناء التسجيل ، مما يتيح فرصة التأكد من صحتها بسهولة .

وإذا أخذنا بعين الإعتبار خصوصيات المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي، وكذلك مبدأ الفصل بين وظيفتي الآمر بالصرف والمحاسب العمومي ، فإن مراقبة هذا النوع من المؤسسات يفرض نوعا من الخصوصيات على الدفاتر والبطاقات والمستندات المحاسبية المستعملة ، والتي تسمح لهذه الأخيرة بتجسيد مبدأ الفصل المذكور أعلاه ، والذي تنص عليه المادة : 55 من القانون 90 – 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية .

ولقد أطلعنا خلال دراستنا الميدانية على الدفاتر والبطاقات والمستندات المحاسبية للمعهد الوطني للتعليم العالي في العلوم الطبية والتي وجدناها ممسوكة بطريقة تلبي متطلبات المراقبة ، وسمحت لنا بإستنتاج بعض الجداول المعبرة عن الوضعية المالية للمعهد [1] ، إلا أننا لاحظنا فيها بعض النقائص والتي نوجزها في التالي :

– أن الدفتر اليومي المكتبي ودفتر القسائم وسجل الإيرادات وسجل النفقات والممسوكة من قبل المحاسب العمومي كلها مرقمة وممضاة مسبقا [2] من قبل الآمر بالصرف ، في حين أن كل الدفاتر المحاسبية ، الممسوكة من قبل هذا الأخير غير موقعة ، وبالتالي فهي قابلة للإعادة [3] في أي وقت كان .

---

(1) : أنظر الملحق .

(2) : قبل إستعمالها من قبل المحاسب العمومي .

(3) :إعادة الدفتر القديم بدفتر جديد .

– غلاف دفتر القسائم ليس من الورق المقوى ، وبالتالي غالبا ما يتلف وجه الدفتر بسبب الإستعمال اليومي والمكثف له ، وهو الشيء الذي يطرح بعض المشاكل للمحاسب العمومي أثناء المراقبة ، من قبل أجهزة الرقابة لكون الورقة المتلفة تحمل توقيع الآمر بالصرف إذ أن التوقيع يعطي الصبغة الشرعية للدفتر .

– " الوضعية المالية " للمؤسسة والتي يصدرها المحاسب العمومي كل ثلاثة أشهر ، ويرسل نسخا منها لكل من الوزارة الوصية ووزارة الإقتصاد ومجلس المحاسبة ، تبين الرصيد المالي للمؤسسة ، والمحسوب بالطريقة التالية :

رصيد الصندوق + التسبيقات + رصيد الحساب البريدي الجاري (العادي)

+ رصيد الحساب البريدي الجاري (الخاص بالتكوين في الخارج)

+ رصيد حساب الخزينة = الرصيد المالي للمؤسسة .

والملاحظة هنا ، أن أرصدة كل من الحساب البريدي الجاري (العادي) والحساب البريدي الجاري (الخاص بالتكوين في الخارج) وحساب الخزينة ، مسجلة بناءا على دفاتر المؤسسة ، إلا أنه غالبا إن لم نقل دائما ، ما تكون هذه الأرصدة مختلفة عن تلك المسجلة على دفاتر مصلحة الصكوك البريدية والخزينة ، وبالتالي فإن الرصيد المالي للمؤسسة والمسجل على " الوضعية المالية " لا يمثل الرصيد المالي الحقيقي للمؤسسة (1).

– حساب التسيير الذي يصدره المحاسب العمومي عند نهاية كل سنة مالية ، ويرسل نسخا منه لكل من الوزارة الوصية ووزارة الإقتصاد ومجلس المحاسبة ، لا يأخذ بعين الإعتبار وضعية الحساب البريدي الجاري (العادي) ، والحساب البريدي الجاري (الخاص بالتكوين في الخارج) وحساب الخزينة ، ولا حتى الوضعية النقدية لصندوق المؤسسة ، عند نهاية السنة المالية (بعد إقفال كل الحسابات) (1).

كما يعرض حساب التسيير ، وضعية الحسابات الخارجة عن إطار الميزانية ، بصفة إجمالية ، لا تسمح بتحديد الأرصدة المتعلقة بكل سنة من السنوات المالية السابقة ، وكذلك الأمر بالنسبة للديون المستحقة لفائدة المؤسسة ، وهو الشيء الذي لا يسمح لأجهزة

---

(1) : أنظر جدول المقارنة بين الأرصدة المسجلة على دفاتر المؤسسة وتلك المسجلة على دفاتر مصلحة الصكوك البريدية ، ص : 224 .

المراقبة بالإطلاع على نتائج المجهودات التي يبذلها كل من الآمر بالصرف والمحاسب العمومي لتصفية هذه الحالات الإستثنائية ، والتي تدخل في إطار تطبيق المادة 316 من القانون المدني لسنة 1975 وكذلك المواد 16 و 17 و 18 من القانون 84 - 17 . المؤرخ في 7 جويلية 1984 والمتعلق بقوانين المالية وأيضا المادة 66 من القانون 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية .

ملاحظة :

النقائص المذكورة أعلاه لا تخص فقط المعهد الوطني للتعليم العالي في العلوم الطبية ، إذ لاحظنا نفس النقائص على مستوى جامعة الجزائر كذلك المدرسة العليا للتجارة ، لكون الدفاتر والمستندات المحاسبية المذكورة موحدة النموذج مما يعني تعميمها على الأغلبية الساحقة للمؤسسات العمومية للطابع غير الربحي .

الخاتمة

لقد تبين لنا ، من خلال دراستنا التحليلية لنظام المحاسبة العمومية ، من جهة ، ولنظام تسيير ومراقبة المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي ، من جهة أخرى ، أن ما يتوفر عليه النظام الأول من إمكانات تقنية محاسبية وتنظيمية ، جعله يساهم بتوفير القسط الأكبر من متطلبات النظام الثاني . كما سمحت لنا نفس الدراسة السابقة بتحديد نقائص وسلبيات نظام المحاسبة العمومية والتي حدت نوعا ما من فاعلية ونجاعة هذه المساهمة ، وتمكنا كذلك من حصر النقائص والسلبيات المذكورة في المحورين الأساسيين التاليين :

- فراغات ونقائص قانونية .
- فراغات ونقائص ميدانية .

1 - **الفراغات والنقائص القانونية** : وتمكنا من تشخيصها بالدراسة النقدية التالية ، للقانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية (1) :

أ : المادة الأولى من القانون المذكورة أعلاه تنص : " يحدد هذا القانون الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .

كما يحدد هذا القانون إلتزامات الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ، وكذا مسؤولياتهم ، وتطبق هذه الأحكام كذلك على تنفيذ وتحقيق الإيرادات والنفقات العمومية وعمليات الخزينة وكذا نظام محاسبتها " .

ونفهم من محتوى هذه المادة بأن كل المؤسسات غير المذكورة ، تعتبر غير معنية بهذا القانون . إلا أن الواقع يثبت عكس ذلك ، فكل المستشفيات العمومية وكل الجامعات الجزائرية ، وهي مؤسسات صحية وتعليمية على التوالي ، تستعمل نظام المحاسبة العمومية في تسييرها المالي . وبما أن عدم إدراج هذه المؤسسات ضمن المادة المذكورة أعلاه ، لا يمكن أن يكون سهوا ، لما لهذه المؤسسات من أهمية على المستوى السياسي والإجتماعي ، فالإحتمال الوحيد الذي يبقى هو إعتبارها مؤسسات إدارية وبالتالي إدراجها ضمنها .

(1) :الصادر على الجريدة الرسمية رقم 35 لسنة 1990 .

وإذا كان الأمر كذلك ، فإننا ننتقد ذلك ، لكون المستشفيات لا تطغى عليها الصبغة الإدارية ، لأنها أنشئت أساسا لتأدية خدمات صحية ، وبالتالي فإننا نلاحظ بأن الخدمات الصحية فيها هي الطاغية على النشاطات الأخرى ، كالحصص التعليمية التي يقدمها أساتذة المستشفيات لطلبة العلوم الطبية داخل المستشفيات نفسها ، أو كالخدمات الإدارية التي تقوم بها المصالح الإدارية لهذه المستشفيات .

وكذلك الأمر بالنسبة للمدارس الأساسية ومراكز التكوين المهني والثانويات والمعاهد الوطنية والمراكز الجامعية وكذلك الجماعات ، التي يطغى فيها النشاط التعليمي والتكويني على النشاط الإداري الذي يضمن فقط أداء بعض الخدمات الإدارية المحدودة .

ب : المادة 26 من القانون (1) تنص : " مع مراعاة أحكام 23 أعلاه فإن الآمرين بالصرف الأساسيين هم :

- المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة .

- الوزراء .

- الولاة عندما يتصرفون لحساب الولاية .

- رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات .

- المسؤولون المعينون قانونا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .

- المسؤولون المعنيون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة .

- المسؤولون على الوظائف المحددة في الفقرة 2 من المادة 23 أعلاه .

المادة 27 من القانون (1) المذكور أعلاه تنص : " الآمرون بالصرف الثانويون مسؤولون بصفتهم رؤساء المصالح غير المركزة علي الوظائف المحدد في المادة 23 أعلاه " .

---

(1) :القانون 90 ـ 21 الصادر في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية .

نفهم من محتوى المادة 26 ، المذكورة ، بأن قانون المحاسبة حاول تحديد المؤسسات (وضع قائمة المؤسسات) التي يكون على رأسها الآمرون بالصرف الأساسيون . فبدأ ذلك من قمة هرم المؤسسات العمومية (المجلس الدستوري ، المجلس الشعبي الوطني ، مجلس المحاسبة ، الوزارات) إلا أنه عندما وصل إلى قاعدة هذا الهرم ، تشعبت عليه الأمور فلم يستطع ذكرها واحدة ، واحدة (نظرا للعدد الهائل لهذه المؤسسات) ، فحاول حصرها جميعا في ما سماه بـ " المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري " ، إلا أن ذلك أفقد هذه المادة (السادسة والعشرون) ، محتواها ، لكون بعض هذه المؤسسات العمومية " ذات الطابع الإداري " يوجد على رأسها آمرون بالصرف ثانويون ، كالجامعات والمستشفيات التي تعتبر مؤسسات لكونها تتمتع بالشخصية المعنوية وبالإستقلالية المالية .

وأمام هذا الإلتباس حاول القانون المذكور أعلاه ، من خلال المادة 27 ، أن يتدارك الموقف ، إلا أنه وقع في تناقض آخر ، حيث يفهم من محتوى نص المادة 27 ، بأن الآمرون بالصرف الثانويون ، لا يمكن أن يكونوا إلا رؤساء المصالح غير الممركزة على الوظائف المحددة المادة 23 من نفس القانون ، ويكون بذلك قد إستثنى رؤساء المؤسسات بإعتبار أن مفهوم المؤسسة يختلف على مفهوم المصلحة .

2 - الفراغات والنقائص الميدانية :

تم حصرها في النقاط التالية :

أ - أن مبدأ الفصل بين وظيفتي الآمر بالصرف والمحاسب العمومي لم يتم تحديده ، بالدقة التي تسمح بتجسيده ميدانيا .

ب - غياب الهيكلة الإدارية النموذجية ، التي تقوم بتأطير التسيير المالي للمؤسسة.

جـ - أن وجود وركود التقنية المحاسبية ، وعدم مرونة النصوص التنظيمية ، للمحاسبة العمومية ، لم يسمحا لها بالتأقلم مع المعطيات المتغيرة للمحيط الخارجي .

د - أن ثقل إجراءات تنفيذ الميزانية وبيروقراطيتها لها إنعكاسات سلبية على تنفيذ الميزانية إذ لا يسمحا بالأداء الجيد ، الذي لا يتحقق إلا بالإستهلاك التدريجي والعقلاني لميزانية المؤسسة .

هـ - نظام المحاسبة العمومية لم يأخذ بعين الإعتبار بأن إجراءات التنفيذ للنفقة العمومية ، لا تسمح في غالب الأحيان ، بتسوية نفقات شهر ديسمبر ، قبل يوم 31 ديسمبر من نفس السنة المالية .

و - الطريقة المستعملة في عرض وتقديم المعلومات المالية والمحاسبية للمؤسسة ، والمقدمة من قبل أعوان التنفيذ ليست معبرة ، في بعض الأحيان ، ولا تسمح ، بإستغلال وتحليل المعلومات المدرجة فيها ، أحيانا أخرى .

وسنحاول المساهمة في سد الثغرات ومعالجة النقائص المذكورة ، بإدراج هذه التوصيات المتواضعة :

1 - التوصيات الخاصة بسد الفراغات والنقائص القانونية :

أ : تعويض عبارة " المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري " الموجودة في القانون 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية ، وتعويضها بالعبارة التالية " المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي " .

ب : إذا كان سرد ، كل المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي ، والتي يكون فيها الأمر بالصرف ، آمرا بالصرف رئيسيا ، أمرا مستحيلا ، فإنه يصبح من الضروري وضع الخصائص والمميزات التي تسمح وبدون إي إلتباس ، بالتمييز بين المؤسسات التي يكون فيها الآمر بالصرف رئيسيا وتلك التي يكون فيها ثانويا .

وفي هذا الخصوص ، نذكر بأن التعريفين المقدمين على الصفحة (19) من هذه الرسالة ، ما هما إلا نتيجة إجتهادنا الشخصي ، ويمكن الإستعانة بهما ، لتغيير محتوى كل من المادتين 26 و 27 من القانون 90 - 21 المذكور أعلاه [1] .

2 - التوصيات الخاصة بسد الفراغات والنقائص الميدانية :

أ :

* خلق مصلحة على مستوى وزارة الإقتصاد تتكفل بتسيير الملفات الإدارية للمحاسبين العموميين وكذلك الأعوان الذين يعملون تحت أمرأتهم ، لحمايتهم من كل ضغوطات محتملة .

---

(1) : أنظر إلى التحليل ص ص : 232 - 233 .

* إختيار المحاسبين العموميين يجب أن لا يتم على أساس الملفات الإدارية للمترشحين فقط ، بل يجب أن يكون على أساس إختبار مؤهلاتهم التعليمية والبسيكوتقنية على حد سواء .

* أن يعين المحاسب العمومي عند بداية حياته المهنية في مؤسسة صغيرة (ذات ميزانية محدودة نسبيا) ثم ينتقل بالتدريج إلى مؤسسات أهم ، ليصل بعدها إلى مستوى المؤسسات ذات الميزانية المعتبرة ، فيكون ذلك على شكل ترقية في السلم الوظيفي .

ب - وضع الخطوط العريضة للإطار الإداري الذي يسمح فيه للآمر بالصرف ، بتنظيم المصالح المالية المختلفة التابعة لمؤسسته .

جـ - عقد ملتقيات وطنية دورية [1] تحت إشراف وزارة الإقتصاد ، تجمع الإختصاصيين في المحاسبة العمومية ، لدراسة المستجدات التي طرأت على المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي ، وكذلك التي طرأت على محيطها ، وذلك بهدف إتخاذ الإجراءات التقنية والتنظيمية التي تسمح لنظام المحاسبة العمومية بمواكبة الواقع الميداني التي تعيشه المؤسسات المذكورة .

د - إعفاء حسابات الفصل الثاني من جانب النفقات لميزانية التسيير ، من تأشيرة المراقب المالي ، وفرضها فقط على حسابات الفصل الأول ، والمتعلقة بنفقات المستخدمين .

هـ - منح شهرين إضافيين (من 1 جانفي إلى غاية 28 فيفري) مع نهاية كل سنة مالية ، لأعوان التنفيذ ، لتسوية وضعية الإيرادات والنفقات المتخلفة ، والتي لم يتم تسويتها قبل 31 ديسمبر من السنة المالية المعنية [2].

و - * إعادة النظر في الدفاتر والمستندات المحاسبية ، ووضعها على الشكل والمضمون اللذان يسمحان بالمحافظة على شرعيتها وبإستغلال معلوماتها على أحسن وجه ممكن في إطار عمليتي التسيير والمراقبة ، مع الأخذ بعين الإعتبار المتطلبات التي قد تتطلبها المعالجة الإعلامية التي تتم بواسطة الإعلام الآلي ، من قبل أجهزة المراقبة .

---

(1) : كل سنتين أو خمس سنوات .

(2) : هذه الطريقة كانت مستعملة قبل سنة 1985 .

* يجب أن يرفق حساب التسيير المرسل إلى الوزارة الوصية ووزارة الإقتصاد ومجلس المحاسبة ، مع نهاية كل سنة مالية بالوثائق التالية :

– " جداول التسوية " الخاصة بكل حساب مفتوح لدى المؤسسات المالية ، والتي يبرر فيها المحاسب العمومي الفوارق الموجودة بين أرصدة هذه الحسابات المسجلة على الدفاتر المحاسبية للمؤسسة ، من جهة والأرصدة المقابلة لها والمسجلة على دفاتر المؤسسات المالية المعنية ، من جهة أخرى .

– قوائم بأسماء الدائنين والمدينين وكذلك المعنيين بالحسابات الخارجة عن إطار الميزانية ، على أن تكون هذه القوائم مقسمة بحسب السنوات المالية وموضوعة بطريقة تسمح بتحديد وضعية كل واحد منهم تجاه المؤسسة .

ونشير إلى أن هذه التوصيات تم وضعها إنطلاقا من مبدأ وجوب مسايرة نظام المحاسبة العمومية للمتطلبات الموضوعية ، للمؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي ، وليس على أساس إخضاع هذه الأخيرة لنظام المحاسبة العمومية ، وذلك بحكم أن المحاسبة العمومية ظهرت كنتيجة حتمية لظهور المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي .

وأخيرا نوضح بأننا لم نتمكن من حصر كل الفراغات والنقائص الموجودة ، والسبب في ذلك يعود إلى العقبات التي واجهناها أثناء قيامنا بهذه الدراسة [(1)] ، ورغم علمنا المسبق بوجود هذه العقبات ، والتي كانت أكبر مما كنا نتصوره ، إلا أننا إقتحمنا هذا الموضوع لنجسد خبرتنا المهنية في هذه الرسالة لنجعلها نقطة إنطلاق لمن أراد التعمق في ميدان المحاسبة العمومية .

---

(1) : أنظر ص : 3 .

الملحق

يتمثل هذا الملحق في عرض الجداول المحاسبية المتعلقة بالتطور المالي للمعهد الوطني للتعليم العالي في العلوم الطبية ، من 1 جانفي 1985 إلى غاية 31 ديسمبر 1991 .

وتم تقسيم محتواه إلى سبعة أجزاء يعرض كل جزء جداول سنة مالية معينة أما محتويات الجزء فتتكون من الجداول التالية :

- عرض بنود الميزانية .
- المبالغ المحصلة خلال السنة المالية .
- إستهلاكات السنة المالية .
- تطور تحصيل الإيرادات خلال السنة المالية .
- تطور تسديد النفقات خلال السنة المالية .
- النسب المئوية للإستهلاكات الفصلية [1] .
- التدفقات المالية .

وقد تم وضع هذه الجداول بطريقة تسمح بأخذ فكرة مفصلة عن محتوى الميزانية وكيفية إستعمالها خلال السنة المالية .

- فعرض بنود الميزانية : يسمح لنا بالتعرف على كل أبواب [2] الميزانية بجانبيها (الإيرادات والنفقات) .

---

(1) : لم يتم وضع الجدول الخاص بالسنة 1985 لكون " الوضعية المالية " للمؤسسة كانت توضع كل شهرين ، في حين أنه إنطلاقا من 1986 أصبحت توضع كل ثلاثة أشهر وبالتالي فإن جدول النسب المئوية للإستهلاكات الفصلية لسنة 1985 لا يمكن مقارنته بالسنوات المالية الأخرى .

(2) : لم نستطع ذكر كل مواد وفقرات الميزانية بسبب عددها الهائل " حوالي 67 حساب " .

- جدول المبالغ المحصلة خلال السنة المالية : يبين لنا الفوارق الموجودة بين المبالغ التي كان من المتوقع تحصيلها ، والمبالغ التي تم تحصيلها فعلا خلال السنة المالية ، (بالنسبة لكل باب من أبواب جانب الإيرادات من الميزانية) .

- جدول إستهلاكات السنة المالية : يبين لنا الفوارق الموجودة بين الإعتمادات التي تم تخصيصها لكل باب من أبواب جانب النفقات من جهة ، والمبالغ التي أستهلكت فعلا في كل باب خلال السنة المالية من جهة أخرى .

- جدول تطور تحصيل الإيرادات خلال السنة المالية : ويبين لنا المبالغ المحصلة خلال كل فصل (ثلاثي) وبطريقة تراكمية [1]، وذلك لكل باب من أبواب جانب الإيرادات .

- جدول تطور تسديد النفقات خلال السنة المالية : ويبين لنا النفقات المسددة خلال كل فصل وبطريقة تراكمية وذلك لكل باب من أبواب جانب النفقات .

- جدول النسب المئوية للإستهلاكات الفصلية خلال السنة المالية : ويبين لنا النسبة المئوية من الإستهلاك الفصلي (ثلاثي) والمتعلقة بكل باب من أبواب جانب النفقات .

ملاحظة :

توجد في نهاية الملحق [2] قائمة ببعض المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة العمومية وترجمتها .

---

(1) : مثلما هو مسجل على عمود الفصل الثالث " بتاريخ 30 - 9 - 1990 " هو مجموع ما تم تحصيله (أو إنفاقه) خلال الفترة الممتدة من 1 - 1 - 1990 إلى 30 - 9 - 1990 .

(2) :انظر ص : 3 .

بيان حسابات الميزانية الخاصة بالسنة المالية 1985 (1)

الإيرادات

1 – مساهمة الدولة

1 / 1 مساهمة التسيير

1 / 2 مساهمة البحث العلمي

2 – إيرادات خاصة

2 / 1 نواتج حقوق التسجيل

2 / 4 إيرادات مختلفة

3 – نواتج نشاطات البحث العلمي

النفقات

الفصل الأول

1 – مرتبات وأجور

2 – علاوات ومنح مختلفة

4 – أعباء إجتماعية

الفصل الثاني

1 – تعويض المصاريف

2 – مواد وأثاث

3 – لوازم

4 – الوثائق

5 – أعباء ملحقة

6 – ألبسة المستخدمين

7 – حظيرة السيارات

8 – أشغال الصيانة

9 – البحث العلمي

10 – النشاطات الثقافية والرياضية

11 – مصاريف التكوين القصير المدى بالخارج

12 – تسيير الملحقات

13 – نفقات أخرى

(1) بناءا على الميزانية المقررة لسنة 1985 . .

المبالغ المحصلة خلال السنة المالية 1985 (1)

رقم الحساب	الإيرادات المتوقعة	الإيرادات المتوقعة (بعد التعديل)	المبالغ التي تم تحصيلها	المبالغ المتوقع تحصيلها بعد 31 . 12 . 1985
1 / 1	128 300 000 ,00	153 300 000 ,00	153 300 000 ,00	0,00
2 / 1	4 500 000 ,00	4 500 000 ,00	4 500 000 ,00	0,00
مجموع الباب الأول	132 800 000 ,00	157 800 000 ,00	157 800 000 ,00	0,00
1 / 2	700 000 ,00	700 000 ,00	601 910 ,00	0,00
4 / 2	-	-	1 339 602 ,38	417 326 ,39
مجموع الباب الثاني	700 000 ,00	700 000 ,00	1 941 512 ,38	417 326 ,39
3	500 000 ,00	500 000 ,00	-	0,00
المجموع العام	134 000 000 ,00	159 000 000 ,00	159 741 512 ,38	417 326 ,39

(1) : بناءا على حساب التسيير للسنة المالية 1985

إستهلاكات السنة المالية 1985 (1)

رقم الحساب	الإعتماد المفتوح	الإعتماد المفتوح (بعد التعديل)	المبالغ المسددة	الرصيد
1	76 374 750 , 00	100 602 353 ,00	88 924 016 ,03	11 678 376 ,97
2	30 919 250 , 00	27 961 615 ,62	25 006 982 ,64	2 954 632 ,98
4	5 000 000 , 00	8 729 991 ,38	1 874 924 ,58	6 855 066 ,80
مجموع الفصل الأول	112 294 000 , 00	137 294 000 ,00	115 805 923 ,25	21 488 076 ,75
1	1 986 000 , 00	1 986 000 ,00	1 057 862 ,26	928 137 ,74
2	2 375 000 , 00	1 955 000 ,00	899 230 ,36	1 055 769 , 64
3	3 495 000 , 00	3 135 000 ,00	1 776 357 ,57	1 358 642 ,43
4	4 012 000 , 00	3 492 000 ,00	2 665 405 ,26	826 549 ,74
5	700 000 , 00	700 000 ,00	381 772 ,13	318 227 ,87
6	160 000 , 00	250 000 ,00	205 725 ,27	44 274 ,73
7	200 000 , 00	200 000 ,00	187 088 ,71	12 911 ,29
8	850 000 , 00	2 060 000 ,00	1 202 250 ,88	857 749 ,12
9	4 500 000 , 00	4 500 000 ,00	1 613 516 ,82	2 886 483 ,18
10	150 000 ,00	150 000 ,00	126 976 ,52	23 023 ,48
11	1 680 000 , 000	1 680 000 ,00	1 014 093 ,12	665 906 ,88
12	1 596 000 , 00	1 596 000 ,00	918 541 ,55	677 458 ,45
13	2 000 , 00	2 000 ,00	-	2 000 ,00
مجموع الفصل الثاني	21 706 000 , 00	21 706 000 ,00	12 048 865 ,45	9 657 134 ,55
المجموع العام	134 000 000 , 00	159 000 000 ,00	127 854 788 ,70	31 145 211 , 30

(1) : بناءا على حساب التسيير للسنة المالية 1985

تطور تحصيل الإيرادات خلال السنة المالية 1985[1]

	بتاريخ 1985 – 02 – 28	بتاريخ 1985 – 04 – 30	بتاريخ 1985 – 06 – 30	بتاريخ 1985 – 08 – 31	بتاريخ 1985 – 10 – 31	بتاريخ 1985 – 12 – 31
1 / 1	31 930 000 ,00	66 400 000 ,00	66 400 000 ,00	99 600 000 ,00	153 300 000 ,00	153 300 000 ,00
2 / 1	-	-	-	-	4 500 000 ,00	4 500 000 ,00
مجموع الباب الأول	31 930 000 ,00	66 400 000 ,00	66 400 000 ,00	99 600 000 ,00	157 800 000 ,00	157 800 000 ,00
1 / 2	-	150 ,00	8 150 ,00	101 450 ,00	530 658 ,00	601 910 ,00
2 / 2	-	-	-	-	-	-
3 / 2	-	-	-	-	-	-
4 / 2	-	45 315 ,00	65 111 ,52	72 547 ,65	132 184 ,07	1 339 602 ,38
مجموع الباب الثاني	-	45 465 ,00	73 261 ,52	173 997 ,65	662 842 ,07	1 941 512 ,38
3	-	-	-	-	-	-
إجمالي الإيرادات المحصلة	31 930 000 ,00	66 445 465 ,00	66 473 261 ,52	99 773 997 ,65	158 462 842 ,07	159 741 512 ,38

(1) : بناءا على " الوضعيات المالية " السنة الخاصة بالسنة المالية 1985

تطور تسديد النفقات خلال السنة المالية 1985 (1)

	بتاريخ 1985 - 02 - 28	بتاريخ 1985 - 04 - 30	بتاريخ 1985 - 06 - 30	بتاريخ 1985 - 08 - 31	بتاريخ 1985 - 10 - 31	بتاريخ 1985 - 12 - 31
1	12 529 965 ,80	25 235 814 ,82	38 250 771 ,92	51 957 896 ,98	65 686 575 ,96	88 924 016 ,03
2	3 323 604 ,60	6 659 869 ,60	10 082 512 ,60	13 927 108 ,10	17 654 361 ,10	25 006 982 ,64
3	-	-	-	-	-	-
4	146 593 ,75	589 443 ,62	739 773 ,12	891 895 ,12	1 590 112 ,97	1 874 924 ,58
مجموع الفصل الأول	16 000 164 ,15	32 485 128 ,04	49 073 057 ,64	66 776 900 ,20	84 931 050 ,03	115 805 923 ,25
1	2 000 ,00	201 960 ,41	210 620 ,40	351 552 ,94	568 719 ,62	1 057 862 ,26
2	152 549 ,35	320 586 ,80	405 796 ,61	633 071 ,59	750 576 ,79	899 230 ,36
3	138 782 ,50	324 705 ,81	492 678 ,91	650 394 ,35	850 560 ,12	1 776 357 ,57
4	82 300 ,00	150 689 ,00	242 763 ,50	1 538 982 ,92	1 812 898 ,75	2 665 450 ,26
5	57 074 ,01	79 407 ,70	122 539 ,98	155 034 ,62	264 327 ,44	381 772 ,13
6	-	2 199 ,60	92 807 ,52	96 229 ,37	196 224 ,67	205 725 ,27
7	65 103 ,57	68 816 ,23	106 855 ,18	143 831 ,18	145 324 ,54	187 088 ,71
8	169 345 ,74	170 370 ,74	554 186 ,41	555 606 ,41	632 242 ,31	1 202 250 ,88
9	-	5 080 ,00	135 051 ,64	313 185 ,79	478 332 ,30	1 613 516 ,82
10	-	-	-	35 087 ,30	35 087 ,30	126 976 ,52
11	-	-	327 304 ,18	396 761 ,56	815 380 ,92	1 014 093 ,12
12	5 751 ,00	64 137 ,50	125 560 ,98	172 688 ,47	260 527 ,51	918 541 ,55
13	-	-	-	-	-	-
مجموع الفصل الثاني	672 906 ,17	1 387 953 ,79	2 816 165 ,31	5 042 426 ,50	6 810 202 ,49	12 048 865 ,45
المجموع العام	16 673 070 ,32	33 873 081 ,83	51 889 222 ,95	71 819 326 ,70	91 741 252 ,52	127 854 788 ,70

(1) : بناءا على " الوضعيات المالية " السنة الخاصة بالسنة المالية 1985

التدفقات المالية لسنة 1985 (1)

	السيولة النقدية لدى المحاسب العمومي	التسبيقات المقدمة لأمين الصندوق	الحساب البريدي للتكوين بالخارج	الحساب البريدي الجاري	حساب الخزينة	المجموع
31 – 1 – 1985	-	-	-	12 158 062 ,65	11 930 000 ,00	24 088 062 ,65
28 – 2 – 1985	-	100 000 ,00	200 000 ,00	3 366 475 ,04	11 626 152 ,30	15 292 627 ,34
31 – 3 – 1985	-	100 000 ,00	200 000 ,00	4 597 730 ,08	2 098 155 ,88	6 995 885 ,96
30 – 4 – 1985	1,25	100 000 ,00	680 000 ,00	22 480 933 ,45	10 088 155 ,883	33 349 090 ,58
31 – 5 – 1985	1,25	150 000 ,00	451 349 , 52	14 079 962 ,74	9 980 040 ,13	24 662 353 ,64
30 – 6 – 1985	1,25	150 000 ,00	352 695 , 82	5 481 860 ,48	9 904 726 ,67	15 889 284 ,22
31 – 7 – 1985	1,25	150 000 ,00	352 695 , 82	23 788 321 ,45	13 104 726 , 67	37 395 745 ,19
31 – 8 – 1985	1,25	150 000 ,00	283 238 , 44	16 161 824 ,66	13 104 726 , 67	29 699 791 ,02
30 – 9 – 1985	1 467 ,35	150 000 ,00	109 189 , 63	5 321 192 ,62	13 104 726 , 67	18 686 576 ,27
31 – 10 – 1985	5 275,10	150 000 ,00	989 055 , 08	6 522 521 ,91	60 304 726 ,67	67 971 578 ,76
30 – 11 – 1985	5 275,10	86 061 ,60	874 172 , 88	44 833 135 ,50	10 304 726 ,67	56 103 371 ,75
31 – 12 – 1985	37 830 ,70	-	822 814 , 88	31 975 051 ,03	4 726 ,67	32 840 423 ,28

(1) : بناءا على الأرصدة المسجلة على الدفتر اليومي المكتبي

بيان حسابات الميزانية الخاصة بالسنة المالية 1986 (1)

الإيرادات

1 - مساهمة الدولة

1 / 1 مساهمة التسيير

1 / 2 مساهمة البحث العلمي

2 - إيرادات خاصة

2 / 1 نواتج حقوق التسجيل

2 / 4 إيرادات مختلفة

* المبالغ الواجب تحصيلها من السنوات السابقة

3 - نواتج نشاطات البحث العلمي

النفقات

الفصل الأول

1 - مرتبات وأجور

2 - علاوات ومنح مختلفة

4 - أعباء إجتماعية

5 - شؤون إجتماعية

الفصل الثاني

1 - تعويض المصاريف

2 - مواد وأثاث

3 - لوازم

4 - الوثائق

5 - أعباء ملحقة

6 - ألبسة المستخدمين

7 - حظيرة السيارات

8 - أشغال الصيانة

9 - البحث العلمي

10 - النشاطات الثقافية والرياضية

11 - مصاريف التكوين القصير المدى بالخارج

(1) بناءا على الميزانية المقررة لسنة 1986 .

المبالغ المحصلة خلال السنة المالية 1986 (1)

رقم الحساب	الإيرادات المتوقعة	الإيرادات المتوقعة (بعد التعديل)	المبالغ التي تم تحصيلها	المبالغ المتوقع تحصيلها بعد 31 . 12 . 1986
1 / 1	134 081 000 ,00	141 581 000 ,00	158 071 000 ,00	(16 490 000 ,00 +)
2 / 1	6 500 000 ,00	6 500 000 ,00	6 500 000 ,00	0.00
مجموع الباب الأول	140 581 000 ,00	148 081 000 ,00	164 571 000 ,00	0.00
1 / 2	800 00 ,00	800 000 ,00	770 404 ,00	0,00
4 / 2	-	-	2 535 611 ,24	476 459 ,28
*	-	-	110 165 ,84	304 682 ,59
مجموع الباب الثاني	800 000 ,00	800 000 ,00	3 416 181 ,08	781 141 ,87
3	500 000 ,00	500 000 ,00	0,00	0,00
المجموع العام	141 381 000 ,00	149 381 000 ,00	167 987 181 ,08	781 141 ,87

(1) : بناءا على حساب التسيير للسنة المالية 1986

إستهلاكات السنة المالية 1986 [1]

رقم الحساب	الإعتماد المفتوح	الإعتماد المفتوح (بعد التعديل)	المبالغ المسددة	الرصيد
1	83 242 600 ,00	90 492 600 ,00	103 575 454 ,60	(13 082 854 ,60-)
2	29 592 000 ,00	29 952 000 ,00	28 885 577 ,02	706 422 ,98
4	3 497 000 ,00	3 497 000 ,00	1 656 712 ,68	1 840 287 ,32
5	500 000 ,00	500 000 ,00	-	500 000 ,00
مجموع الفصل الأول	116 831 600 ,00	124 081 600 ,00	134 117 744 ,30	(10 036 144 ,30-)
1	2 300 000 ,00	2 310 000 ,00	1 936 856 ,94	373 143 ,06
2	2 390 000 ,00	3 145 000 ,00	2 022 377 ,35	1 122 622 ,65
3	4 940 000 ,00	3 700 000 ,00	2 702 951 ,33	997 048 ,67
4	4 260 000 ,00	4 625 000 ,00	3 764 396 ,09	860 603 ,91
5	1 015 000 ,00	1 015 000 ,00	715 078 ,73	299 921 ,27
6	480 000 ,00	300 000 ,00	243 288 ,50	56 711 ,50
7	480 000 ,00	480 000 ,00	443 300 ,26	36 699 ,74
8	1 200 000 ,00	1 700 000 ,00	1 541 471 ,61	158 528 ,39
9	6 500 000 ,00	6 500 000 ,00	4 019 365 ,71	2 480 634 ,29
10	250 000 ,00	250 000 ,00	130 246 ,80	119 753 ,20
11	1 274 400 ,00	1 274 400 ,00	958 655 ,45	315 745 ,55
مجموع الفصل الثاني	25 049 400 ,00	25 299 400,00	18 477 988 ,77	6 821 411 ,23
*	-	-	30 229 342 ,40	(30 229 342 ,40-)
المجموع العام	141 881 000 ,00	149 381 000 ,00	182 825 075 ,47	(33 444 075 ,47-)

(1) : بناءا على حساب التسيير للسنة المالية 1986

تطور تحصيل الإيرادات خلال السنة المالية 1986[1]

رقم الحساب	بتاريخ 31 - 3 - 1986	بتاريخ 30 - 6 - 1986	بتاريخ 30 - 9 - 1986	بتاريخ 31 - 12 - 1986
1 / 1	60 000 000 ,00	105 435 750 ,00	105 435 750 ,00	158 071 000 ,00
2 / 1	-	-	-	6 500 000 ,00
مجموع الباب الأول	60 000 000 ,00	105 435 750 ,00	105 435 750 ,00	164 571 000 ,00
1 / 2	13 800 ,00	25 450 ,00	498 005 ,00	770 404 ,00
4 / 2	36 735 ,22	411 831 ,28	472 364 ,76	2 535 611 ,24
مجموع الباب الثاني	50 535 ,22	437 281 ,28	970 369 ,76	3 306 015 ,24
3	-	-	-	-
مجموع الباب الثالث	-	-	-	-
*	26 558 ,84	24 080 ,88	24 080 ,88	110 165 ,84
إجمالي الإيرادات	60 077 094 ,06	105 897 112 ,16	106 430 200 ,64	167 987 181 ,08

(1) : بناءا على " الوضعيات المالية " الأربعة الخاصة بالسنة المالية 1986

تطور تسديد النفقات خلال السنة المالية 1986(1)

رقم الحساب	بتاريخ 31 ـ 3 ـ 1986	بتاريخ 30 ـ 6 ـ 1986	بتاريخ 30 ـ 9 ـ 1986	بتاريخ 31 ـ 12 ـ 1986
1	21 284 958 ,49	43 693 830 ,24	66 251 477 ,46	103 575 454 ,60
2	5 658 485 ,78	11 776 068 ,36	17 649 685 ,32	28 885 577 ,02
4	269 249 ,97	623 272 ,61	932 692 ,07	1 656 712 ,68
5				
مجموع الفصل الأول	27 212 694 ,24	56 093 171 ,21	84 833 854 ,85	134 117 744 ,30
1	88 123 ,01	645 315 ,51	666 257 ,41	1 936 856 ,94
2	16 162 ,74	580 487 ,52	697 253 ,84	2 022 377 ,35
3	109 094 ,40	875 493 ,74	1 016 739 ,07	2 702 951 ,33
4	30 312 ,75	796 975 ,60	898 912 ,60	3 764 396 ,09
5	51 945 ,41	195 401 ,18	255 242 ,89	719 078 ,73
6	-	63 071 ,30	63 071 ,30	243 288 ,50
7	84 190 ,55	356 420 ,66	365 005 ,15	443 300 ,26
8	-	724 723 ,53	724 723 ,53	1 541 471 ,61
9	30 624 ,20	325 178 ,62	1 857 306 ,79	4 019 365 ,71
10	-	-	70 039 ,19	130 246 ,80
11	349 344 ,90	767 809 ,20	911 469 ,85	958 655 ,45
*	(30 191 511 ,70)	(30 229 342 ,40)	(30 229 342 ,40)	(30 229 342 ,40)
مجموع الفصل الثاني	759 797 ,96	5 330 876 ,86	7 526 021 ,62	18 477 988 ,77
إجمالي النفقات	58 164 003 ,90	91 653 390 ,47	92 359 876 ,47	152 595 733 ,07

* دفع الرصيد المتبقي من السنة الماضية (1985) ، لفائدة خزينة الدولة ، وهو غير محسوب ضمن مجموع الفصل الثاني ، ولكنه أخذ بعين الإعتبار عند حساب إجمالي النفقات خلال الثلاثين الأول والثاني ، ثم تم طرحه خلال الثلاثين الثالث والرابع .

(1) : بناءا على " الوضعيات المالية " الأربعة الخاصة بالسنة المالية 1986

النسب المئوية للإستهلاكات الفصلية
السنة المالية 1986 (1)

رقم الحساب	خلال الفصل الأول	خلال الفصل الثاني	خلال الفصل الثالث	خلال الفصل الرابع	خلال السنة المالية
1	% 24	% 24	% 25	% 41	% 114
2	% 19	% 21	% 20	% 59	% 99
4	% 8	% 10	% 9	% 20	% 47
5	% 0	% 0	% 0	% 0	% 0
مجموع الفصل الأول	% 22	% 23	% 23	% 40	% 108
1	% 4	% 24	% 1	% 55	% 84
2	% 1 >	% 18	% 4	% 42	% 64
3	% 3	% 21	% 3	% 46	% 73
4	% 1 >	% 17	% 2	% 62	% 81
5	% 6	% 13	% 6	% 46	% 71
6	% 0	% 21	% 0	% 60	% 81
7	% 18	% 56	% 2	% 16	% 92
8	% 0	% 43	% 0	% 48	% 91
9	% 1 >	% 5	% 23	% 63	% 91
10	% 0	% 0	% 28	% 24	% 52
11	% 27	% 33	% 12	% 3	% 75
مجموع الفصل الثاني	% 3	% 18	% 9	% 43	% 73
المجموع العام	% 19	% 22	% 21	% 40	% 102

(1) : بناءا على الجدول السابق حيث تم التعبير عنه بالنسب المئوية

التدفقات المالية لسنة 1986 (1)

	السيولة النقدية لدى المحاسب العمومي	التسبيقات المقدمة لأمين الصندوق	الحساب البريدي للتكوين بالخارج	الحساب البريدي الجاري	حساب الخزينة	المجموع
1986 - 1 - 31	37 830 ,70	-	156 908 ,00	4 106 246 ,77	-	4 300 985 ,77
1986 - 2 - 28	37 830 ,70	20 000 ,00	156 908 ,00	44 200 146 ,07	1 769 316 ,86	46 184 201 ,63
1986 - 3 - 31	39 230 ,70	25 000 ,00	571 818 ,80	33 572 761 ,36	1 741 869 ,48	35 950 680 ,34
1986 - 4 - 30	140 ,00	25 000 ,00	571 818 ,80	23 555 472 ,88	1 718 514 ,04	25 870 945 ,72
1986 - 5 - 31	140 ,00	25 000 ,00	269 275 ,50	11 372 398 ,63	1 708 006 ,67	13 374 820 ,80
1986 - 6 - 30	140 ,00	25 000 ,00	197 824 ,50	1 015 580 ,96	46 131 531 ,76	47 370 077 ,22
1986 - 7 - 31	692 ,00	25 000 ,00	151 902 ,85	30 305 105 ,10	6 199 125 ,66	36 681 825 ,61
1986 - 8 - 31	692 ,00	25 000 ,00	151 902 ,85	21 424 994 ,55	6 199 125 ,66	27 801 715 ,06
1986 - 9 - 30	692 ,00	25 000 ,00	54 163 ,85	10 827 109 ,83	6 180 477 ,75	17 087 443 ,43
1986 - 10 - 31	192 ,00	25 000 ,00	54 163 ,85	37 371 648 ,15	1 311 457 ,94	38 762 461 ,94
1986 - 11 - 30	46 860 ,97	25 000 ,00	54 163 ,85	25 955 178 ,00	1 292 568 ,97	27 373 771 ,79
1986 - 12 - 31	39 884 ,18	-	54 163 ,85	18 083 612 ,64	192 568 ,97	18 370 229 ,64

(1) : بناءا على الأرصدة المسجلة على الدفتر اليومي المكتبي

بيان حسابات الميزانية الخاصة بالسنة المالية 1987 (1)

الإيرادات

1 – مساهمة الدولة

1 / 1 مساهمة التسيير

1 / 2 مساهمة البحث العلمي

2 – إيرادات خاصة

2 / 1 نواتج حقوق التسجيل

2 / 4 إيرادات مختلفة

* المبالغ الواجب تحصيلها من السنوات السابقة

النفقات

الفصل الأول

1 – مرتبات وأجور

2 – علاوات مختلفة

4 – أعباء إجتماعية

الفصل الثاني

1 – تعويض المصاريف

2 – مواد وأثاث

3 – لوازم

4 – الوثائق

5 – أعباء ملحقة

6 – ألبسة المستخدمين

7 – حظيرة السيارات

8 – أشغال الصيانة

9 – البحث العلمي

11 – مصاريف التكوين القصير المدى بالخارج

* المخلفات المالية للسنوات السابقة

(1) بناءا على الميزانية المقررة لسنة 1987 .

المبالغ المحصلة خلال السنة المالية 1987 (1)

رقم الحساب	الإيرادات المتوقعة	الإيرادات المتوقعة (بعد التعديل)	المبالغ التي تم تحصيلها	المبالغ المتوقع تحصيلها بعد 31 . 12 . 1987
1 / 1	157 075 600 ,00	32 632 900 ,00	60 832 900 ,00	(28 200 000 ,00+)
2 / 1	6 000 000 ,00	6 000 000 ,00	6 000 00 ,00	0,00
مجموع الباب الأول	163 075 600 ,00	38 632 900 ,00	66 832 900 ,00	0,00
1 / 2	800 000 ,00	800 000 ,00	659 305 ,00	0,00
4 / 2	-	-	492 973 ,90	471 365 ,68
*	-	-	52 048 ,06	634 936 ,13
مجموع الباب الثاني	800 00 ,00	800 000 ,00	1 204 326 ,96	1 106 301 ,81
المجموع العام	163 875 600 ,00	39 432 900 ,00	68 037 226 ,96	1 106 301 ,81

(1) : بناءً على حساب التسيير للسنة المالية 1987

إستهلاكات السنة المالية 1987 (1)

رقم الحساب	الإعتماد المفتوح	الإعتماد المفتوح (بعد التعديل)	المبالغ المسددة	الرصيد
1	13 468 000 ,00	13 468 000 ,00	23 958 005,04	(10 490 005 ,04-)
2	4 072 300 ,00	4 042 300 ,00	7 024 313 ,76	(2 982 013 ,76-)
3	1 847 000 ,00	1 847 000 ,00	1 742 968 ,91	104 031 ,09
مجموع الفصل الأول	19 357 300 ,00	19 357 300 ,00	32 725 287 ,71	(13 367 987 ,71-)
1	1 680 000 ,00	2 280 000 ,00	1 929 940 ,88	350 059 ,12
2	2 230 000 ,00	2 070 000 ,00	1 472 109 ,00	597 891 ,00
3	3 100 000 ,00	2 810 000 ,00	2 565 847 ,23	244 152 ,77
4	3 330 000 ,00	3 180 000 ,00	3 107 756 ,93	72 243 ,07
5	975 000 ,00	975 000 ,00	673 475 ,86	301 524 ,14
6	730 000 ,00	730 000 ,00	658 515 ,50	71 484 ,50
7	355 000 ,00	355 000 ,00	320 284 ,38	34 715 ,62
8	1 000 000 ,00	1 000 000 ,00	998 178 ,32	1 821 ,68
9	6 000 000 ,00	6 000 000 ,00	3 866 533 ,91	2 133 466 ,09
11	675 600 ,00	675 600 ,00	80 674 ,00	574 926 ,00
مجموع الفصل الثاني	20 075 600 ,00	20 075 600 ,00	15 673 316 ,01	4 402 283 ,99
*	-	-	13 275 266 ,93	(13 275 266 ,93-)
المجموع العام	39 432 900 ,00	39 432 900 ,00	61 673 870 ,65	(22 240 970 ,65-)

(1) : بناءا على حساب التسيير للسنة المالية 1987

تطور تحصيل الإيرادات خلال السنة المالية 1987 (1)

رقم الحساب	بتاريخ 31 - 3 - 1987	بتاريخ 30 - 6 - 1987	بتاريخ 30 - 9 - 1987	بتاريخ 31 - 12 - 1987
1 / 1	13 000 000 ,00	13 000 000 ,00	13 500 000 ,00	60 832 900 ,00
2 / 1	-	-	6 000 000 ,00	6 000 000 ,00
مجموع الباب الأول	13 000 000 ,00	13 000 000 ,00	19 500 000 ,00	66 832 900 ,00
1 / 2	9 655 ,00	17 505 ,00	214 555 ,00	659 305 ,00
4 / 2	11 702 ,98	4 861 ,28	48 480 ,08	492 973 ,90
*	30 384 ,50	30 384 ,50	33 570 ,10	52 048 ,06
مجموع الباب الثاني	51 742 ,48	88 750 ,78	296 605 ,18	1 204 326 ,96
مجموع الباب الثالث				
إجمالي الإيرادات	13 051 742 ,48	13 088 750 ,78	19 796 605 ,18	68 037 226 ,96

(1) : بناءا على " الوضعيات المالية " الأربعة الخاصة بالسنة المالية 1987

تطور تسديد النفقات خلال السنة المالية 1987 (1)

رقم الحساب	بتاريخ 31 - 3 - 1987	بتاريخ 30 - 6 - 1987	بتاريخ 30 - 9 - 1987	بتاريخ 31 - 12 - 1987
1	2 723 633 ,04	6 643 826 ,30	9 734 915 ,22	23 958 005 ,04
2	132 011 ,67	1 505 607 ,13	2 050 052 ,47	7 024 313 , 76
4	141 733 ,69	348 188 ,65	522 583 ,11	1 742 968 ,91
مجموع الفصل الأول	2 997 378 ,40	8 497 622 ,08	12 307 550 ,80	32 725 287 ,71
1	163 450 ,00	839 912 ,74	859 286 ,22	1 929 940 ,88
2	30 024 ,94	127 235 ,52	156 392 ,11	1 472 109 ,00
3	4 994 ,70	483 645 ,60	515 004 ,22	2 565 847 ,23
4	3 585 ,66	338 761 ,25	394 790 ,18	3 107 756 ,93
5	57 880 ,54	295 317 ,17	342 284 ,38	673 475 ,86
6	5 164 ,00	392 964 ,00	620 511 ,50	658 515 ,50
7	163 295 ,79	187 387 ,16	192 961 ,74	320 284 ,38
8	-	50 205 ,00	154 495 ,00	998 178 ,32
9	687 106 ,10	1 295 567 ,38	1 668 097 ,26	3 866 533 ,91
11	22 400 ,00	60 089 ,00	70 791 ,00	80 674 ,00
مجموع الفصل الثاني	1 137 901 ,66	4 071 084 ,82	4 974 613 ,61	15 673 316 ,01
*	13 275 266 ,93	13 275 266 ,93	13 275 266 ,93	13 275 266 ,93
إجمالي النفقات	17 410 546 ,99	25 843 973 ,83	30 557 431 ,34	61 673 870 ,65

(1) : بناءا على " الوضعيات المالية " الأربعة الخاصة بالسنة المالية 1987

النسب المئوية للإستهلاكات الفصلية
السنة المالية 1987[1]

رقم الحساب	خلال الفصل الأول	خلال الفصل الثاني	خلال الفصل الثالث	خلال الفصل الرابع	خلال السنة المالية
1	% 20	% 29	% 23	% 106	% 178
2	% 3	% 34	% 14	% 123	% 174
4	% 8	% 11	% 9	% 66	% 94
مجموع الفصل الأول	% 15	% 29	% 20	% 105	% 169
1	% 7	% 30	% 1 >	% 48	% 85
2	% 1	% 6	% 1	% 63	% 71
3	% 1 >	% 17	% 1	% 72	% 91
4	% 1 >	% 10	% 2	% 85	% 98
5	% 6	% 24	% 5	% 34	% 69
6	% 1 >	% 53	% 31	% 5	% 90
7	% 46	% 7	% 1	% 36	% 90
8	% 0	% 5	% 10	% 85	% 100
9	% 11	% 11	% 6	% 36	% 64
11	% 3	% 6	% 1	% 2	% 12
مجموع الفصل الثاني	% 6	% 14	% 5	% 53	% 78
المجموع العام	% 44	% 22	% 11	% 79	% 156

(1) : بناءا على الجدول السابق حيث تم التعبير عنه بالنسب المئوية

التدفقات المالية لسنة 1987 (1)

	السيولة النقدية لدى المحاسب العمومي	التسبيقات المقدمة لأمين الصندوق	الحساب البريدي للتكوين بالخارج	الحساب البريدي الجاري	حساب الخزينة	المجموع
31 – 1 – 1987	39 884 ,18	-	54 163 ,85	21 105 859 ,53	192 568 ,97	21 392 476 ,53
28 – 2 – 1987	6 059 ,10	9 000 ,00	-	15 120 759 ,54	989 790 ,95	16 125 609 ,59
31 – 3 – 1987	6 059 ,10	18 000 ,00	483 200 ,00	12 726 561 ,64	980 790 ,95	14 214 611 ,69
30 – 4 – 1987	5 428 ,98	18 000 ,00	483 200 ,00	10 770 570 ,44	968 355 ,16	12 245 554 ,58
31 – 5 – 1987	5 428 ,98	24 000 ,00	477 530 ,00	8 627 028 ,10	962 355 ,16	10 096 342 ,24
30 – 6 – 1987	-	24 000 ,00	477 530 ,00	4 044 109 ,22	946 001 ,34	5 491 640 ,56
31 – 7 – 1987	-	24 000 ,00	477 530 ,00	2 028 385 ,81	946 001 ,34	3 475 917 ,15
31 – 8 – 1987	-	24 000 ,00	477 530 ,00	1 283 779 ,72	946 001 ,34	2 731 311 ,06
30 – 9 – 1987	-	24 000 ,00	466 828 ,00	789 180 ,34	6 538 824 ,88	7 818 833 ,22
31 – 10 – 1987	-	24 000 ,00	466 828 ,00	8 445 852 ,39	1 106 974 ,88	10 043 655 ,27
30 – 11 – 1987	-	24 000 ,00	466 828 ,00	6 278 872 ,59	13 692 508 ,18	20 462 208 ,77
31 – 12 – 1987	37 402 ,84	-	459 828 ,00	22 458 690 ,66	1 836 508 ,18	24 792 429 ,68

(1) : بناءا على الأرصدة المسجلة على الدفتر اليومي المكتبي

بيان حسابات الميزانية الخاصة بالسنة المالية 1988 (1)

الإيرادات

1 – مساهمة الدولة

1 / 1 مساهمة التسيير

1 / 2 مساهمة البحث العلمي

2 – إيرادات خاصة

2 / 1 نواتج حقوق التسجيل

2 / 4 إيرادات مختلفة

* المبالغ الواجب تحصيلها من السنوات السابقة

النفقات

الفصل الأول

1 – مرتبات وأجور

2 – علاوات مختلفة

3 – أعباء إجتماعية

الفصل الثاني

1 – تعويض المصاريف

2 – مواد وأثاث

3 – لوازم

4 – الوثائق

5 – أعباء ملحقة

6 – ألبسة المستخدمين

7 – حظيرة السيارات

8 – أشغال الصيانة

9 – البحث العلمي

11 – مصاريف التكوين القصير المدى بالخارج

* المخلفات المالية للسنوات السابقة

(1) بناءا على الميزانية المقررة لسنة 1988 .

المبالغ المحصلة خلال السنة المالية 1988 (1)

رقم الحساب	الإيرادات المتوقعة	الإيرادات المتوقعة (بعد التعديل)	المبالغ التي تم تحصيلها	المبالغ المتوقع تحصيلها بعد 31 . 12 . 1988
1 / 1	38 649 000 ,00	38 649 000 ,00	46 649 000 ,00	(8 000 000 ,00 +)
2 / 1	1 500 000 ,00	1 500 000 ,00	1 500 000 ,00	0,00
مجموع الباب الأول	40 149 000 ,00	40 149 000 ,00	48 149 000 ,00	(8 000 000 ,00+)
1 / 2	800 000 ,00	800 000 ,00	624 450 ,00	0,00
4 / 2	-	-	400 169 ,88	511 730 ,38
مجموع الباب الثاني	800 000 ,00	800 000 ,00	1 024 619 ,88	511 730 ,38
*	-	-	114 171 ,86	1 010 771 ,89
المجموع العام	40 949 000 ,00	40 949 000 ,00	49 287 791 ,74	1 522 502 ,27

(1) : بناءا على حساب التسيير للسنة المالية 1988

إستهلاكات السنة المالية 1988 [1]

رقم الحساب	الإعتماد المفتوح	الإعتماد المفتوح (بعد التعديل)	المبالغ المسددة	الرصيد
1	10 916 000 ,00	10 916 000 ,00	18 046 147 ,43	(7 130 147 ,43-)
2	5 918 000 ,00	5 918 000 ,00	6 202 986 ,54	(284 986 ,45-)
4	3 466 000 ,00	3 466 000 ,00	2 471 889 ,73	984 110 ,27
مجموع الفصل الأول	20 300 000 ,00	20 300 000 ,00	26 721 023 ,70	(6 421 023 ,70-)
1	3 150 000 ,00	3 150 000 ,00	1 469 282 ,72	1 680 717 ,28
2	2 550 000 ,00	2 550 000 ,00	1 415 004 ,99	1 134 995 ,01
3	3 650 000 ,00	3 650 000 ,00	2 596 331 ,65	1 053 668 ,35
4	5 124 000 ,00	5 124 000 ,00	5 033 288 ,51	90 711 ,49
5	975 000 ,00	1 075 000 ,00	913 539 . 67	161 460 ,33
6	250 000 ,00	150 000 ,00	147 750 ,00	2 250 ,00
7	375 000 ,00	375 000 ,00	255 001 ,83	119 998 ,17
8	2 200 000 ,00	2 200 000 ,00	2 108 645 ,84	91 354 ,16
9	1 500 000 ,00	1 500 000 ,00	1 321 389 ,40	178 610 ,60
11	875 000 ,00	875 000 ,00	31 028 ,00	843 972 ,00
مجموع الفصل الثاني	20 649 000 ,00	20 649 000 ,00	15 291 262 ,61	5 357 737 ,39
*	-	-	18 434 296 ,28	(18 434 296 ,28-)
المجموع العام	40 949 000 ,00	40 949 000 ,00	33 725 558 ,89	(19 497 582 ,59-)

(1) : بناءا على حساب التسيير للسنة المالية 1988

تطور تحصيل الإيرادات خلال السنة المالية 1988 (1)

رقم الحساب	بتاريخ 31 - 3 - 1988	بتاريخ 30 - 6 - 1988	بتاريخ 30 - 9 - 1988	بتاريخ 31 - 12 - 1988
1 / 1	20 000 000 ,00	20 000 000 ,00	20 000 000 ,00	46 649 000 ,00
2 / 1	-	-	-	1 500 000 ,00
مجموع الباب الأول	20 000 000 ,00	20 000 000 ,00	20 000 000.,00	48 149 000 ,00
1 / 2	4 850 ,00	7 950 ,00	211 380 ,00	624 450 ,00
4 / 2	86 577 ,49	247 354 ,97	258 961 ,91	400 169 ,88
مجموع الباب الثاني	91 427 ,49	255 304 ,97	470 341 ,91	1 024 619 ,88
*	112 554 ,80	113 034 ,40	113 034 ,40	114 171 ,86
إجمالي الإيرادات	2 203 982 ,29	20 368 339 ,37	20 583 376 ,31	49 287 791 ,74

(1) : بناء على " الوضعيات المالية " الأربعة الخاصة بالسنة المالية 1988

تطور تسديد النفقات خلال السنة المالية 1988 (1)

رقم الحساب	بتاريخ 31 - 3 - 1988	بتاريخ 30 - 6 - 1988	بتاريخ 30 - 9 - 1988	بتاريخ 31 - 12 - 1988
1	3 596 969 ,85	7 471 773 ,95	10 968 262 ,65	18 046 147 ,43
2	163 669 ,46	1 547 396 ,48	2 833 021 ,01	6 202 986 ,54
4	158 751 ,90	330 139 ,70	1 359 898 ,07	2 471 889 ,73
مجموع الفصل الأول	3 919 391 ,21	9 349 310 ,13	15 161 181 ,73	26 721 023 ,70
1	54 342 ,67	669 628 ,37	983 133 ,49	1 469 282 ,72
2	5 209 ,00	136 656 ,24	225 953 ,20	1 415 004 ,99
3	68 735 ,72	1 267 988 ,04	1 506 802 ,65	2 596 331 ,65
4	40 453 ,14	563 512 ,68	777 705 ,93	5 033 288 ,51
5	62 837 ,57	298 201 ,25	482 629 ,87	913 539 ,67
6	-	7 260 ,00	7 260 ,00	147 750 ,00
7	41 635 ,92	177 575 ,83	212 006 ,38	255 001 ,83
8	-	1 760 ,00	41 966 ,00	2 108 645 ,84
9	-	51 785 ,96	370 692 ,93	1 321 389 ,40
11	24 500 ,00	26 698 ,00	31 028 ,00	31 028 ,00
مجموع الفصل الثاني	297 741 ,02	3 211 066 ,37	4 639 178 ,45	15 591 262 ,61
*	18 434 296 ,28	18 434 296 ,28	18 434 296 ,28	18 434 296 ,28
إجمالي النفقات	22 651 401 ,51	30 994 672 ,78	38 234 656 ,46	60 446 582 ,59

(1) : بناءا على " الوضعيات المالية " الأربعة الخاصة بالسنة المالية 1988

النسب المئوية للإستهلاكات الفصلية
السنة المالية 1988 (1)

رقم الحساب	خلال الفصل الأول	خلال الفصل الثاني	خلال الفصل الثالث	خلال الفصل الرابع	خلال السنة المالية
1	% 33	% 35	% 32	% 65	% 165
2	% 2	% 24	% 22	% 56	% 104
4	% 5	% 5	% 29	% 32	% 71
مجموع الفصل الأول	% 19	% 27	% 29	% 56	% 131
1	% 2	% 19	% 10	% 16	% 47
2	% 1 >	% 5	% 4	% 46	% 55
3	% 2	% 33	% 6	% 30	% 71
4	% 1 >	% 10	% 5	% 83	% 98
5	% 6	% 22	% 21	% 36	% 85
6	% 0	% 5	% 0	% 93	% 98
7	% 11	% 36	% 10	% 11	% 68
8	% 0	% 1 >	% 1	% 94	% 96
9	% 0	% 4	% 21	% 63	% 88
11	% 3	% 1 >	% 1	% 0	% 4
مجموع الفصل الثاني	% 1	% 15	% 6	% 54	% 76
المجموع العام	% 55	% 21	% 17	% 9	% 102

(1) : بناءا على الجدول السابق حيث تم التعبير عنه بالنسب المئوية

التدفقات المالية لسنة 1988 (1)

	السيولة النقدية لدى المحاسب العمومي	التسبيقات المقدمة لأمين الصندوق	الحساب البريدي للتكوين بالخارج	الحساب البريدي الجاري	حساب الخزينة	المجموع
31 – 1 – 1988	37 402 ,84	50 000 ,00	459 828 ,00	41 427 348 ,49	2 786 508 ,18	44 761 087 ,51
28 – 2 – 1988	37 402 ,84	50 000 ,00	1 054 328 ,00	40 072 682 ,17	2 786 508 ,18	44 000 921 ,19
31 – 3 – 1988	1 332 ,88	50 000 ,00	580 500 ,00	22 458 525 ,80	950 000 ,00	24 040 358 ,68
30 – 4 – 1988	1 332 ,88	50 000 ,00	580 500 ,00	21 115 848 ,05	950 000 ,00	22 697 680 ,93
31 – 5 – 1988	-	50 000 ,00	580 500 ,00	17 391 839 ,09	951 332 ,88	18 973 671 ,97
30 – 6 – 1988	-	50 000 ,00	580 500 ,00	13 757 265 ,28	938 447 ,73	15 326 213 ,01
31 – 7 – 1988	-	50 000 ,00	580 500 ,00	11 274 408 ,91	938 447 ,73	12 843 356 ,64
31 – 8 – 1988	-	50 000 ,00	580 500 ,00	8 669 210 ,68	938 447 ,73	10 238 158 ,41
30 – 9 – 1988	-	50 000 ,00	580 500 ,00	6 835 628 ,81	938 447 ,73	8 404 576 ,54
31 – 10 – 1988	-	50 000 ,00	580 500 ,00	13 983 978 ,64	1 021 507 ,61	15 635 986 ,25
30 – 11 – 1988	-	50 000 ,00	580 500 ,00	5 172 353 ,95	1 021 507 ,61	6 824 361 ,56
31 – 12 – 1988	-	3 470 ,84	580 500 ,00	6 072 199 ,25	8 058 757 ,61	14 714 927 ,70

(1) : بناءا على الأرصدة المسجلة على الدفتر اليومي المكتبي

بيان حسابات الميزانية الخاصة بالسنة المالية 1989 [1]

الإيرادات

1 – مساهمة الدولة

1 / 1 مساهمة التسيير

1 / 2 مساهمة البحث العلمي

2 – إيرادات خاصة

2 / 1 ناتج حقوق التسجيل

2 / 4 إيرادات مختلفة

2 / 5 المبالغ الواجب تحصيلها من السنوات السابقة

3 – المخلفات المالية للسنوات السابقة

النفقات

الفصل الأول

1 – مرتبات وأجور

2 – علاوات مختلفة

4 – أعباء اجتماعية

الفصل الثاني

1 – تعويض المصاريف

2 – مواد وأثاث

3 – لوازم

4 – الوثائق

5 – أعباء ملحقة

6 – ألبسة المستخدمين

7 – حظيرة السيارات

8 – أشغال الصيانة

9 – البحث العلمي

11 – مصاريف التكوين القصير المدى بالخارج

* المخلفات المالية للسنوات السابقة

---

(1) بناءا على الميزانية المقررة لسنة 1989 .

المبالغ المحصلة خلال السنة المالية 1989 (1)

رقم الحساب	الإيرادات المتوقعة	الإيرادات المتوقعة (بعد التعديل)	المبالغ التي تم تحصيلها	المبالغ المتوقع تحصيلها بعد 31 . 12 . 1989
1 / 1	44 000 000 ,00	49 000 000 ,00	49 000 000 ,00	0,00
2 / 1	2 000 000 ,00	2 000 000 ,00	2 000 000 ,00	0,00
مجموع الباب الأول	46 000 000 ,00	51 000 000 ,00	51 000 000 ,00	0,00
1 / 2	718 000 ,00	718 000 ,00	563 320 ,00	0,00
4 / 2	-	-	550 245 ,95	(550 245 ,95+)
5 / 2	-	-	80 245 ,03	(80 245 ,03+)
مجموع الباب الثاني	718 000 ,00	718 000 ,00	1 193 810 ,98	0,00
3	5 357 000 ,00	5 357 000 ,00	5 357 000 ,00	0,00
المجموع العام	52 075 000 ,00	57 075 000 ,00	57 550 810 ,00	0,00

(1) : بناءا على حساب التسيير للسنة المالية 1989

إستهلاكات السنة المالية 1989 (1)

رقم الحساب	الإعتماد المفتوح	الإعتماد المفتوح (بعد التعديل)	المبالغ المسددة	الرصيد
1	20 337 500 ,00	24 337 500 ,00	19 698 464 ,32	4 639 035 ,68
2	6 770 500 ,00	7 590 000 ,00	6 478 741 ,52	1 111 758 ,48
4	3 564 000 ,00	3 744 000 ,00	2 904 331 ,23	839 668 ,77
مجموع الفصل الأول	30 672 000 ,00	35 672 000 ,00	29 081 537 ,07	6 590 462 ,93
1	3 130 000 ,00	2 285 000 ,00	2 282 937 ,85	552 062 ,15
2	2 210 000 ,00	2 210 000 ,00	1 680 794 ,80	529 205 ,20
3	3 423 000 ,00	3 123 000 ,00	2 681 084 ,38	441 915 ,62
4	6 080 000 ,00	6 080 000 ,00	5 397 500, 39	682 499 ,61
5	1 950 000 ,00	1 950 000 ,00	1 470 162 ,39	479 837 ,61
6	500 000 ,00	500 000 ,00	255 840 ,72	244 159 ,28
7	410 000 ,00	410 000 ,00	398 543 ,88	11 456 ,12
8	1 700 000 ,00	2 170 000 ,00	2 155 119 ,70	14 880 ,30
9	2 000 000 ,00	2 000 000 ,00	1 930 791 ,85	69 208 ,15
11	-	125 000 ,00	88 039 ,00	36 961 ,00
مجموع الفصل الثاني	21 403 000 ,00	21 403 000 ,00	18 340 814 ,96	3 062 185 ,04
*	-	-	5 357 000 ,00	(5 357 000 ,00-)
المجموع العام	52 075 000 ,00	57 075 000 ,00	52 779 352 ,03	4 295 647 ,97

(1) : بناءا على حساب التسيير للسنة المالية 1989

تطور تحصيل الإيرادات خلال السنة المالية 1989 [1]

رقم الحساب	بتاريخ 31 - 3 - 1989	بتاريخ 30 - 6 - 1989	بتاريخ 30 - 9 - 1989	بتاريخ 31 - 12 - 1989
1 / 1	13 000 000 ,00	32 500 000 ,00	32 500 000 ,00	49 000 000 ,00
2 / 1	-	2 000 000 ,00	2 000 000 ,00	2 000 000 ,00
مجموع الباب الأول	13 000 000 ,00	34 500 000 ,00	34 500 000 ,00	51 000 000 ,00
1 / 2	6 250 ,80	8 850 ,00	276 400 ,00	563 320 ,00
4 / 2	74 807 ,15	220 704 ,74	327 894 ,66	550 245 ,03
5 / 2	2 977 ,95	51 749 ,21	80 245 ,03	80 245 ,03
مجموع الباب الثاني	84 035 ,10	281 303 ,95	684 539 ,69	1 193 810 ,98
3	-	5 357 000 ,00	5 357 000 ,00	5 357 000 ,00
إجمالي الإيرادات	13 084 035 ,10	40 138 303 ,95	40 541 539 ,69	57 550 810 ,98

(1) : بناءً على " الوضعيات المالية " الأربعة الخاصة بالسنة المالية 1989

تطور تسديد النفقات خلال السنة المالية 1989 [1]

رقم الحساب	بتاريخ 31 - 3 - 1989	بتاريخ 30 - 6 - 1989	بتاريخ 30 - 9 - 1989	بتاريخ 31 - 12 - 1989
1	3 672 018 ,82	7 893 554 ,91	13 332 175 ,51	19 698 464 ,32
2	221 272 ,23	2 161 796 ,67	3 155 945 ,40	6 478 741 ,52
4	153 713 ,59	334 568 ,22	1 648 094 ,48	2 904 331 ,23
مجموع الفصل الأول	4 047 004 ,64	10 419 919 ,80	18 136 215 ,39	29 081 537 ,00
1	226 678 ,46	943 169 ,21	1 580 669 ,96	2 282 937 ,85
2	956 ,70	505 695 ,63	637 354 ,75	1 680 794 ,80
3	15 100 ,00	938 021 ,73	1 083 274 ,52	2 681 084 ,38
4	4 156 ,00	143 458 ,63	179 620 ,22	5 397 500 ,39
5	147 654 ,00	532 716 ,79	1 184 315 ,77	1 470 162 ,39
6	2 340 ,00	11 160 ,00	11 160 ,00	255 840 ,72
7	173 407 ,79	187 392 ,59	226 248 ,72	398 543 ,88
8	67 787 ,45	370 751 ,67	460 611 ,67	2 155 119 ,70
9	107 567 ,05	306 597 ,17	547 153 ,53	1 930 791 ,85
11	-	-	-	88 039 ,00
مجموع الفصل الثاني	795 647 ,45	3 938 963 ,42	5 910 409 ,14	18 340 814 ,96
*	-	-	-	5 357 000 ,00
إجمالي النفقات	4 792 652 ,09	14 358 883 ,22	24 046 624 ,53	52 779 352 ,03

(1) : بناءا على " الوضعيات المالية " الأربعة الخاصة بالسنة المالية 1989

النسب المئوية للإستهلاكات الفعلية
السنة المالية 1989 (1)

رقم الحساب	خلال الفصل الأول	خلال الفصل الثاني	خلال الفصل الثالث	خلال الفصل الرابع	خلال السنة المالية
1	% 18	% 21	% 26	% 32	% 97
2	% 3	% 26	% 13	% 43	% 85
4	% 4	% 5	% 35	% 32	% 76
مجموع الفصل الأول	% 11	% 18	% 22	% 31	% 82
1	% 8	% 25	% 23	% 24	% 80
2	% 1 >	% 22	% 6	% 47	% 75
3	% 1 >	% 29	% 5	% 51	% 85
4	% 1 >	% 2	% 1	% 86	% 89
5	% 8	% 19	% 34	% 14	% 75
6	% 1 >	% 2	% 0	% 49	% 52
7	% 42	% 4	% 9	% 42	% 97
8	% 3	% 14	% 4	% 78	% 99
9	% 5	% 10	% 12	% 70	% 97
11	% 0	% 0	% 0	% 70	% 70
مجموع الفصل الثاني	% 3	% 15	% 10	% 58	% 86
المجموع العام	% 8	% 17	% 17	% 50	% 92

(1) : بناءا على الجدول السابق حيث تم التعبير عنه بالنسب المئوية

التدفقات المالية لسنة 1989 (1)

	السيولة النقدية لدى المحاسب العمومي	التسبيقات المقدمة لأمين الصندوق	الحساب البريدي للتكوين بالخارج	الحساب البريدي الجاري	حساب الخزينة	المجموع
1989 – 1 – 31	3 470 ,84	-	580 500 ,00	5 759 671 ,63	8 058 757 ,61	14 402 400 ,08
1989 – 2 – 28	4 610 ,86	-	580 500 ,00	12 799 733 ,59	11 049 757 ,61	24 434 602 ,06
1989 – 3 – 31	8 574 ,16	-	580 500 ,00	10 897 652 ,81	11 040 757 ,61	22 527 484 ,58
1989 – 4 – 30	7 499 ,16	50 000 ,00	580 500 ,00	8 286 832 ,49	10 988 279 ,66	19 913 111 ,31
1989 – 5 – 31	7 499 ,16	50 000 ,00	580 500 ,00	5 393 978 ,90	10 988 279 ,66	17 020 257 ,72
1989 – 6 – 30	5 999 ,16	50 000 ,00	580 500 ,00	1 473 495 ,63	32 488 279 ,66	34 598 274 ,45
1989 – 7 – 31	5 431 ,26	50 000 ,00	580 500 ,00	25 250 984 ,96	2 488 279 ,66	28 375 195 ,88
1989 – 8 – 31	4 951 ,26	50 000 ,00	580 500 ,00	24 042 094 ,03	2 488 279 ,66	27 165 826 ,95
1989 – 9 – 30	2 467 ,46	50 000 ,00	580 500 ,00	22 151 232 ,41	2 488 279 ,66	25 272 479 ,53
1989 – 10 – 31	2 402 ,46	50 000 ,00	580 500 ,00	19 021 154 ,73	13 988 279 ,66	33 642 336 ,85
1989 – 11 – 30	1 792 ,56	40 495 ,70	580 500 ,00	15 203 393 ,88	13 999 543 ,76	29 805 725 ,90
1989 – 12 – 31	4 674 ,20	-	580 500 ,00	18 353 837 ,19	-	18 939 011 ,39

(1) : بناءا على الأرصدة المسجلة على الدفتر اليومي المكتبي

بيان حسابات الميزانية الخاصة بالسنة المالية 1990 [1]

الإيرادات

1 – مساهمة الدولة

1 / 1 مساهمة التسيير

1 / 2 مساهمة البحث العلمي

2 – إيرادات خاصة

2 / 1 نواتج حقوق التسجيل

2 / 4 إيرادات مختلفة

2 / 5 المبالغ الواجب تحصيلها من السنوات السابقة

3 – نواتج نشاطات البحث العلمي

* المبالغ الواجب تحصيلها من السنوات السابقة

النفقات

الفصل الأول

1 – مرتبات وأجور

2 – علاوات مختلفة

4 – أعباء إجتماعية

الفصل الثاني

1 – تعويض المصاريف

2 – مواد وأثاث

3 – لوازم

4 – الوثائق

5 – أعباء ملحقة

6 – ألبسة المستخدمين

7 – حظيرة السيارات

8 – أشغال الصيانة

9 – البحث العلمي

10 – النشاطات الثقافية والرياضية

11 – مصاريف التكوين القصير المدى بالخارج

* المخلفات المالية للسنوات السابقة

(1) بناءا على الميزانية المقررة لسنة 1990 .

المبالغ المحصلة خلال السنة المالية 1990 [1]

رقم الحساب	الإيرادات المتوقعة	الإيرادات المتوقعة (بعد التعديل)	المبالغ التي تم تحصيلها	المبالغ المتوقع تحصيلها بعد 31 . 12 . 1990
1 / 1	42 017 000 ,00	44 417 000 ,00	44 417 000 ,00	0,00
2 / 1	4 000 000 ,00	4 000 000 ,0	4 000 000 ,00	0,00
مجموع الباب الأول	46 017 000 ,00	48 417 000 ,00	48 417 000 ,00	0,00
1 / 2	499 861 ,05	499 861 ,05	449 253 ,00	0,00
4 / 2	-	-	585 549 ,32	(585 549 ,32+)
5 / 2	:	-	13 975 ,49	(13 975 ,49+)
مجموع الباب الثاني	499 861 ,05	499 861 ,05	1 048 777 ,81	0,00
3	10 283 138 ,95	10 283 138 ,95	10 283 138 ,95	0,00
المجموع العام	56 800 000 ,00	59 200 000 ,00	59 748 916 ,76	0,00

(1) : بناءا على حساب التسيير للسنة المالية 1990

إستهلاكات السنة المالية 1990 [1]

رقم الحساب	الإعتماد المفتوح	الإعتماد المفتوح (بعد التعديل)	المبالغ المسددة	الرصيد
1	20 200 000 ,00	21 600 000 ,00	18 136 024 ,13	3 463 975 ,87
2	9 420 000 ,00	9 420 000 ,00	6 250 184 ,32	3 169 815 ,68
4	3 180 000 ,00	4 180 000 ,00	2 754 431 ,06	1 425 568 ,94
مجموع الفصل الأول	32 800 000 ,00	35 200 000 ,00	27 140 639 ,51	8 059 360 ,49
1	2 800 000 ,00	2 700 000 ,00	2 113 205 ,44	586 794 ,56
2	2 237 000 ,00	2 791 000 ,00	2 302 868 ,73	488 131 ,27
3	3 000 000 ,00	3 000 000 ,00	2 670 991 ,30	329 008 ,70
4	6 100 000 ,00	6 000 000 ,00	467 350 ,77	5 532 649 ,23
5	1 578 000 ,00	1 808 000 ,00	1 568 085 ,78	239 914 ,22
6	250 000 ,00	250 000 ,00	249 931 ,50	68 ,50
7	1 180 000 ,00	596 000 ,00	409 956 ,54	186 043 ,46
8	2 170 000 ,00	2 170 000 ,00	1 765 331 ,13	404 668 ,87
9	4 000 000 ,00	4 000 000 ,00	3 673 779 ,61	326 220 ,39
10	300 000 ,00	300 000 ,00	300 000 ,00	0 ,00
11	385 000 ,00	385 000 ,00	230 412 ,00	154 588 ,00
مجموع الفصل الثاني	24 000 000 ,00	24 000 000 ,00	15 751 912 ,80	8 248 087 ,20
*	-	-	10 283 138 ,95	(10 283 138 ,95-)
المجموع العام	56 800 000 ,00	59 200 000 ,00	53 175 691 ,26	6 024 308 ,74

(1) : بناءا على حساب التسيير للسنة المالية 1990

تطور تحصيل الإيرادات خلال السنة المالية 1990 [1]

رقم الحساب	بتاريخ 31 - 3 - 1990	بتاريخ 30 - 6 - 1990	بتاريخ 30 - 9 - 1990	بتاريخ 31 - 12 - 1990
1 / 1	22 000 000 ,00	22 000 000 ,00	22 000 000 ,00	44 417 000 ,00
2 / 1	4 000 000 ,00	4 000 000 ,00	4 000 000 ,00	4 000 000 ,00
مجموع الباب الأول	26 000 000 ,00	26 000 000 ,00	26 000 000 ,00	48 417 000 ,00
1 / 2	6 800 ,00	9 200 ,00	102 300 ,00	449 253 ,00
4 / 2	396 787 ,72	435 480 ,60	471 257 ,00	585 549 ,32
5 / 2	5 248 ,69	5 248 ,69	5 248 ,69	13 975 ,49
مجموع الباب الثاني	408 836 ,41	449 929 ,29	578 805 ,69	1 048 777 ,81
3	-	10 283 138 ,95	10 283 138 ,95	10 283 138 ,95
مجموع الباب الثالث	-	10 283 138 ,95	10 283 138 ,95	10 283 138 ,95
إجمالي الإيرادات	26 408 836 ,41	36 733 068 ,24	36 861 944 ,64	59 748 916 ,76

(1) : بناءا على " الوضعيات المالية " الأربعة الخاصة بالسنة المالية 1990

تطور تسديد النفقات خلال السنة المالية 1990 [1]

رقم الحساب	بتاريخ 31 – 3 – 1990	بتاريخ 30 – 6 – 1990	بتاريخ 30 – 9 – 1990	بتاريخ 31 – 12 – 1990
1	4 128 783 ,82	8 294 432 ,88	12 275 490 ,98	18 136 024 ,13
2	243 079 ,00	2 517 440 ,49	3 257 043 ,95	6 250 184 ,32
4	490 617 ,58	1 403 393 ,24	1 543 410 ,53	2 754 431 ,06
مجموع الفصل الأول	4 862 480 ,40	12 215 266 ,61	17 075 945 ,46	27 140 639 ,51
1	443 317 ,01	1 014 421 ,76	1 308 600 ,44	2 113 205 ,44
2	20 345 ,20	348 435 ,31	956 908 ,01	2 302 868 ,73
3	43 154 ,97	852 361 ,77	1 366 702 ,91	2 670 991 ,30
4	2 093 ,75	76 715 ,55	117 922 ,85	467 350 ,77
5	190 0675 ,22	954 589 ,51	1 212 295 ,77	1 568 085 ,78
6	-	-	-	249 931 ,50
7	34 900 ,68	118 060 ,96	169 195 ,43	409 956 ,54
8	22 538 ,00	348 918 ,22	861 344 ,93	1 765 331 ,13
9	129 436 ,20	222 306 ,25	225 673 ,21	3 673 779 ,61
10	-	250 000 ,00	250 000 ,00	300 000 ,00
11	-	-	-	230 142 ,00
مجموع الفصل الثاني	886 461 ,03	4 185 809 ,33	6 468 642 ,85	15 751 912 ,80
*	-	-	10 283 138 ,95	10 283 138 ,95
إجمالي النفقات	5 748 941 ,43	16 401 075 ,94	33 827 727 ,26	53 175 691 ,26

(1) : بناءا على " الوضعيات المالية " الأربعة الخاصة بالسنة المالية 1990

النسب المئوية للإستهلاكات الفصلية
السنة المالية 1990 (1)

رقم الحساب	خلال الفصل الأول	خلال الفصل الثاني	خلال الفصل الثالث	خلال الفصل الرابع	خلال السنة المالية
1	% 19	% 19	% 19	% 27	% 84
2	% 3	% 24	% 8	% 31	% 66
4	% 12	% 22	% 3	% 29	% 66
مجموع الفصل الأول	% 14	% 21	% 14	% 28	% 77
1	% 16	% 22	% 10	% 30	%78
2	% 1 >	% 12	% 22	% 49	% 83
3	% 1	% 27	% 18	% 43	% 89
4	% 1 >	% 1	% 1	% 6	% 8
5	% 11	% 42	% 14	% 20	% 87
6	% 0	% 0	% 0	% 100	% 100
7	% 6	% 14	% 8	% 41	% 69
8	% 1	% 15	% 24	% 41	% 81
9	% 3	% 3	% 1 >	% 46	% 92
10	% 0	% 83	% 0	% 17	% 100
11	% 0	% 0	% 0	% 60	% 60
مجموع الفصل الثاني	% 4	% 13	% 10	% 39	% 66
المجموع العام	% 10	% 18	% 12	% 32	% 72

(1) : بناءا على الجدول السابق حيث تم التعبير عنه بالنسب المئوية

التدفقات المالية لسنة 1990 (1)

	السيولة النقدية لدى المحاسب العمومي	التسبيقات المقدمة لأمين الصندوق	الحساب البريدي للتكوين بالخارج	الحساب البريدي الجاري	حساب الخزينة	المجموع
1990 – 1 – 31	4 624 ,20	-	580 500 ,00	17 441 902, 00	-	18 027 026 ,73
1990 – 2 – 28	2 525 ,40	-	580 500 ,00	14 823 005 ,47	26 000 000 ,00	41 406 030 ,87
1990 – 3 – 31	2 525 ,40	30 000 ,00	580 500 ,00	12 634 439 ,53	25 970 000 ,00	39 217 464 ,93
1990 – 4 – 30	2 525 ,40	30 000 ,00	580 500 ,00	9 891 318 ,80	25 970 000 ,00	36 474 344 ,20
1990 – 5 – 31	2 103 ,40	30 000 ,00	580 500 ,00	4 158 354 ,02	25 934 422 ,35	30 705 370 ,77
1990 – 6 – 30	1 013 ,40	30 000 ,00	580 500 ,00	27 139 635 ,47	934 422 ,35	28 685 571 ,22
1990 – 7 – 31	1 013 ,40	30 000 ,00	580 500 ,00	25 005 584 ,40	934 422 ,35	26 551 520 ,15
1990 – 8 – 31	12,60	30 000 ,00	580 500 ,00	23 101 697 ,54	934 422 ,35	24 646 632 ,49
1990 – 9 – 30	12,60	30 000 ,00	580 500 ,00	20 057 397 ,49	934 422 ,35	21 602 332 ,44
1990 – 10 – 31	12,60	30 000 ,00	580 500 ,00	16 876 459 ,56	20 951 422 ,35	38 438 394 ,51
1990 – 11 – 30	12,60	30 000 ,00	580 500 ,00	13 176 851 ,17	20 944 589 ,00	34 731 952 ,77
1990 – 12 – 31	4 664 ,00	-	580 500 ,00	24 229 961 ,80	336 589 ,00	25 151 714 ,80

(1) : بناءا على الأرصدة المسجلة على الدفتر اليومي المكتبي

بيان حسابات الميزانية الخاضعة بالسنة المالية 1991 (1)

الإيرادات

1 – مساهمة الدولة

1 / 1 مساهمة التسيير

1 / 2 مساهمة البحث العلمي

2 – إيرادات خاصة

2 / 1 نواتج حقوق التسجيل

2 / 4 إيرادات مختلفة

3 – المخلفات المالية للسنوات السابقة

النفقات

الفصل الأول

1 – مرتبات وأجور

2 – علاوات مختلفة

4 – أعباء إجتماعية

الفصل الثاني

1 – تعويض المصاريف

2 – مواد وأثاث

3 – لوازم

4 – الوثائق

5 – أعباء ملحقة

6 – ألبسة المستخدمين

7 – حظيرة السيارات

8 – أشغال الصيانة

9 – البحث العلمي

10 – النشاطات الثقافية والرياضية

11 – مصاريف التكوين بالخارج

* المخلفات المالية للسنوات السابقة

---

(1) بناءا على الميزانية المقررة لسنة 1991 .

المبالغ المحصلة خلال السنة المالية 1991 (1)

رقم الحساب	الإيرادات المتوقعة	الإيرادات المتوقعة (بعد التعديل)	المبالغ التي تم تحصيلها	المبالغ المتوقع تحصيلها بعد 31 . 12 . 1991
1 / 1	45 739 000 ,00	50 239 000 ,00	50 239 00 ,00	0,00
2 / 1	19 000 000 ,00	19 000 000 ,00	19 000 000 ,00	0,00
مجموع الباب الأول	64 739 000 ,00	69 239 000 ,00	69 239 000 ,00	0,00
1 / 2	500 235 ,55	500 235 ,55	563 400 ,00	(63 164 ,45+)
4 / 2	-	-	646 609 ,00	(646 609 ,42+)
مجموع الباب الثاني	500 235 ,55	500 235 ,55	1 210 009 ,42	0,00
3	16 856 364 ,45	16 856 364 ,45	16 856 364 ,45	0,00
المجموع العام	82 095 600 ,00	86 595 600 ,00	87 305 373 ,87	0,00

(1) : بناءا على حساب التسيير للسنة المالية 1991

إستهلاكات السنة المالية 1991 (1)

رقم الحساب	الإعتماد المفتوح	الإعتماد المفتوح (بعد التعديل)	المبالغ المسددة	الرصيد
1	25 920 000 ,00	23 440 000 ,00	21 433 716 ,05	2 006 283 ,95
2	8 111 000 ,00	8 062 100 ,00	6 796 308 ,94	1 265 791 ,06
4	3 109 000 ,00	10 137 900 ,00	7 777 355 ,42	2 360 544 ,58
مجموع الفصل الأول	37 140 000 ,00	41 640 000,00	36 007 380,41	5 632 619 ,59
1	4 913 000 ,00	4 163 000 ,00	3 373 427 ,98	789 572 ,02
2	3 300 000 ,00	2 600 000 ,00	1 894 314 ,81	705 685 ,19
3	4 090 000 ,00	3 500 000 ,00	3 073 981 ,28	426 018 ,72
4	7 700 600 ,00	9 730 600 ,00	8 356 776 ,76	1 373 823 ,24
5	1 928 000 ,00	1 928 000 ,00	1 452 605 ,27	475 394 ,73
6	500 000 ,00	350 000 ,00	117 907 ,50	232 092 ,50
7	610 000 ,00	770 000 ,00	664 763 ,44	105 236 ,56
8	2 000 000 ,00	2 000 000 ,00	1 631 842 ,28	368 157 ,72
9	19 000 000 ,00	19 000 000 ,00	14 857 090 ,95	4 142 209 ,05
10	450 000 ,00	450 000 ,00	450 000 ,00	0,00
11	464 000 ,00	464 000 ,00	342 009 ,00	121 991 ,00
مجموع الفصل الثاني	44 955 600 ,00	44 955 600 ,00	36 214 719 , 27	8 740 880 ,73
*	-	-	16 856 364 ,45	(16 856 364 ,45-)
المجموع العام	82 095 600 ,00	86 595 600 ,00	90 449 223 ,64	(2 482 864 ,13-)

(1) : بناءا على حساب التسيير للسنة المالية 1991

تطور تحصيل الإيرادات خلال السنة المالية 1991 (1)

رقم الحساب	بتاريخ 31 - 3 - 1991	بتاريخ 30 - 6 - 1991	بتاريخ 30 - 9 - 1991	بتاريخ 31 - 12 - 1991
1 / 1	22 000 000 ,00	28 369 500 ,00	28 369 500 ,00	50 239 000 ,00
2 / 1	4 000 000 ,00	4 000 000 ,00	4 000 000 ,00	19 000 000 ,00
مجموع الباب الأول	26 000 000 ,00	32 369 500 ,00	32 369 500 ,00	69 239 000 ,00
1 / 2	4 300 ,00	93 950 ,00	138 050 ,00	563 400 ,00
4 / 2	165 004 ,63	198 151 ,88	297 564 ,26	646 609 ,42
مجموع الباب الثاني	169 304 ,63	292 101 ,88	448 939 ,83	1 210 009 ,42
3	-	-	-	16 856 364 ,45
إجمالي الإيرادات	26 169 304 ,63	32 661 601 ,88	32 818 439 ,83	87 305 373 ,87

(1) : بناءا على " الوضعيات المالية " الأربعة الخاصة بالسنة المالية 1991

تطور تسديد النفقات خلال السنة المالية 1991 (1)

رقم الحساب	بتاريخ 31 - 3 - 1991	بتاريخ 30 - 6 - 1991	بتاريخ 30 - 9 - 1991	بتاريخ 31 - 12 - 1991
1	4 040 116 ,96	8 782 249 ,70	13 555 980 ,53	21 433 716 ,05
2	572 906 ,50	2 359 122 ,66	3 107 920 ,71	6 796 308 ,94
4	143 471 ,66	294 217 ,86	471 930 ,53	7 777 355 ,42
مجموع الفصل الأول	4 756 495 ,12	11 435 590 ,22	17 135 831 ,77	36 007 380 ,41
1	232 212 ,77	759 674 ,67	1 181 395 ,77	3 373 427 ,98
2	255 600 ,00	317 631 ,10	439 338 ,00	1 894 314 ,81
3	149 489 ,67	301 827 ,72	946 278 ,69	3 073 981 ,28
4	19 137 ,50	155 815 ,15	172 695 ,15	8 356 776 ,76
5	170 503 ,76	344 998 ,66	1 044 112 ,09	1 452 605 ,27
6	-	15 707 ,50	15 707 ,50	117 907 ,50
7	65 045 ,10	90 254 ,13	225 149 ,45	664 763 ,44
8	4 420 ,80	83 256 ,40	167 172 ,27	1 631 842 ,28
9	89 372 ,36	606 150 ,57	758 766 ,66	14 857 090 ,95
10	-	-	400 000 ,00	450 000 ,00
11	-	-	113 009 ,00	342 009 ,00
مجموع الفصل الثاني	985 781 ,96	2 675 315 ,90	5 463 624 ,68	36 214 719 ,27
*	-	-	-	16 856 364 ,45
إجمالي النفقات	5 742 277 ,08	14 110 906 ,12	22 599 456 ,45	72 222 099 ,68

(1) : بناءا على " الوضعيات المالية " الأربعة الخاصة بالسنة المالية 1991

النسب المئوية للإستهلاكات الفصلية
السنة المالية 1991 (1)

رقم الحساب	خلال الفصل الأول	خلال الفصل الثاني	خلال الفصل الثالث	خلال الفصل الرابع	خلال السنة المالية
1	% 17	% 20	% 21	% 33	% 91
2	% 7	% 22	% 10	% 45	% 84
4	% 1	% 2	% 2	% 72	% 77
مجموع الفصل الأول	% 11	% 16	% 14	% 45	% 86
1	% 6	% 12	% 10	% 53	% 81
2	% 10	% 2	% 5	% 56	% 73
3	% 4	% 5	% 18	% 61	% 88
4	% 1 >	% 2	% 1 >	% 84	% 86
5	% 9	% 9	% 36	% 21	% 75
6	% 0	% 4	% 0	% 32	% 36
7	% 8	% 4	% 17	% 57	% 86
8	% 1 >	% 4	% 4	% 74	% 82
9	% 1 >	% 3	% 1	% 74	% 78
10	% 0	% 0	% 89	% 11	% 100
11	% 0	% 0	% 24	% 50	% 74
مجموع الفصل الثاني	% 2	% 4	% 6	% 69	% 81
المجموع العام	% 7	% 9	% 10	% 38	% 64

(1) : بناءا على الجدول السابق حيث تم التعبير عنه بالنسب المئوية

التدفقات المالية لسنة 1991 (1)

	السيولة النقدية لدى المحاسب العمومي	التسبيقات المقدمة لأمين الصندوق	الحساب البريدي للتكوين بالخارج	الحساب البريدي الجاري	حساب الخزينة	المجموع
31 - 1 - 1991	4 664 ,00	50 000 ,00	580 500 ,00	23 255 787 ,50	26 286 589 ,00	50 177 539 ,50
28 - 2 - 1991	4 393 ,87	50 000 ,00	580 500 ,00	21 473 778 ,67	26 286 589 ,00	48 395 261 ,54
31 - 3 - 1991	4 393 ,87	50 000 ,00	580 500 ,00	18 890 639 ,60	26 286 589 ,00	45 812 122 ,47
30 - 4 - 1991	4 393 ,87	50 000 ,00	580 500 ,00	16 901 978 ,46	26 286 589 ,00	43 823 461 ,33
31 - 5 - 1991	10 393 ,87	50 000 ,00	580 500 ,00	14 768 892 ,36	32.656 089 ,00	48 065 875 ,23
30 - 6 - 1991	10 393 ,87	50 000 ,00	580 500 ,00	10 464 253 ,95	32 656 089 ,00	43 761 236 ,82
31 - 7 - 1991	10 393 ,87	50 000 ,00	580 500 ,00	36 013 758 ,12	2 656 089 ,00	39 310 740 ,99
31 - 8 - 1991	9 209 ,15	50 000 ,00	580 500 ,00	34 309 204 ,84	2 656 089 ,00	37 605 002 ,99
30 - 9 - 1991	9 032 ,40	50 000 ,00	580 500 ,00	32 082 826 ,32	2 656 089 ,00	35 378 447 ,72
31 - 10 - 1991	4 730 ,40	50 000 ,00	580 500 ,00	25 611 878 ,72	35 007 824 ,62	61 254 933 ,74
30 - 11 - 1991	4 714 ,20	50 000 ,00	580 500 ,00	41 744 812 ,27	5 007 824 ,62	47 387 851 ,09
31 - 12 - 1991	17 716 ,98	-	580 500 ,00	13 384 999 ,85	9 507 824 ,62	23 491 041 ,45

(1) : بناءا على الأرصدة المسجلة على الدفتر اليومي المكتبي

المفاهيم المستعملة وترجمتها

La Comptabilité Publique	المحاسبة العمومية
L'agent Comptable	المحاسب العمومي
L'ordonnateur principal	الآمر بالصرف الرئيسي
L'ordonnateur secondaire	الآمر بالصرف الثانوي
Le Regisseur	وكيل الصرف
Le Caissier	أمين الصندوق
Le Controleur Financier	المراقب المالي
Le Livre de Caisse	الدفتر اليومي المكتبي
Le quittancier	دفتر القسائم
Le Sommier des Recettes	سجل الإيرادات
Le Sommier des Dépenses	سجل النفقات
Carnet du Compte Courant Postal	دفتر الحساب البريدي
Carnet du Compte Trésor	دفتر حساب الخزينة
Fiche des Suivi Des Dépenses	بطاقة متابعة النفقات
Registre des Services Hors-Budget	دفتر الحسابات الخارجة عن إطار الميزانية
Fiche de Remboursemment	بطاقة متابعة التسديدات
Fiche de Suivi des Engegements	بطاقة متابعة الطلبيات
Fiche Fournisseurs	بطاقة المورد
Registre D'Inventaire	سجل الجرد
Registre des Titres de Perception	دفتر سندات التحصيل
Bon de Commande	الطلبية
Mondat de Paiement	حوالة الدفع
Fiche D'Engagement	بطاقة الإلتزام
Etat Nominatif du Personnel	جدول المستخدمين
Bon de Livraison	وصل الإستلام
Facture Proformat	فاتورة نموذجية
Cheque	صك
Etat de Raprochement	جدول التسوية
Compte de Gestion	حساب التسيير
Situation Financier	الوضعية المالية
Compte Administratif	الحساب الإداري
Avis de Débit	الإشعار بالسحب
Avis de Crédit	الإشعار بالدفع

قائمة المراجع

المؤلفات :

* حسن عواضة ، المالية العامة ، دار النهضة العربية ، بيروت (1978) .

* Gabriel MONTAGNIER , Principe de la Compatabilité Publique , DALLOZ (1975).

* Jacques MAGNET , Comptabilité Publique , Presses Universitaires de France (1978).

* Rene DEMEESTERE et Gerard VIENS , Management des Collectivités Locales et des Associations sans bute Lucratif , Entreprise Moderne d'edition , (Septembre1980).

* Lino Di Qual , Droit de la Comptabilité Publique , Armand Colin (1971).

* Fernand ERAUW , Droit Budgetaire , Comptabilité Publique , E . BRUYLANT (1979).

الدراسات المختلفة :

Manuel de procedures relatives à le gestion adminitrative et financiere des etablissements de l'enseignement supérieure. (Ministére de l'enseignement et de la recherche scientifique) Edition 1 anneé 1983.

Memento Pratique , à l'usage des agents Comptables des Etablissements Publics divers et Sociétes Nationales. (Direction du Trésor et du Crédit , Ministère Des Finances et du Plan).

Guide du Gestionnaire (Ministère de l'Enseignement et de la Recherche Scientifique) Edition 1 , Décembre 1982.

Methodologie Générale de Controle , Verification des Compatabilité Publiques (Cour des Comptes) 1989.

القوانين والمراسيم :

- القانون 90 – 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية .
- القانون 84 – 17 المؤرخ في 7 جويلية 1984 والمتعلق بقوانين المالية .
- القانون رقم 80 – 05 المؤرخ في 1 مارس 1980 والمتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من قبل مجلس المحاسبة .
- المرسوم 65 – 259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 المحدد لإلتزامات المحاسبين ومسؤولياتهم .
- المرسوم 65 – 260 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 المتضمن شروط تعيين المحاسبين العموميين .
- المرسوم رقم 80 – 53 المؤرخ في 1 مارس 1980 والذي يتضمن إحداث مفتشية عامة للمالية .
- المرسوم 83 – 502 المؤرخ في 20 أوت 1983 والمتضمن التنظيم الداخلي للمفتشية العامة للمالية .
- المرسوم 83 – 543 المؤرخ في 24 سبتمبر 1983 والذي يحدد الهيكلة الإدارية النموذجية للمعاهد الوطنية للتعليم العالي .
- المرسوم 84 – 215 المؤرخ في 18 أوت 1984 والمتعلق بإنشاء معهد وطني للتعليم العالي في العلوم الطبية بالجزائر العاصمة .
- المرسوم التنفيذي رقم 90 – 188 المؤرخ في 23 جوان 1990 ، الذي يحدد هياكل الإدارة المركزية وأجهزتها في الوزارات .
- المرسوم التنفيذي 90 – 189 المؤرخ في 23 جوان 1990 والذي يحدد صلاحيات وزير الإقتصاد .
- المرسوم التنفيذي 91 – 320 المؤرخ في 14 سبتمبر 1991 المعدل للمرسوم 82 – 145 المؤرخ في 10 أفريل 1982 والمتعلق بتنظيم صفقات المتعامل العمومي
- المرسوم التنفيذي 92 – 78 المؤرخ في 22 فيفري 1992 والذي يحدد إختصاصات المفتشية العامة للمالية .
- الأمر رقم 75 – 58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتعلق بالقانون المدني .

دفاتر ومستندات المعهد الوطني للتعليم العالي في العلوم الطبية :

- الميزانيات المقررة والميزانيات المعدلة للسنوات المالية : من سنة 1985 إلى سنة 1991 . (14 ميزانية)

- حسابات التسيير للسنوات المالية : من سنة 1985 إلى سنة 1991 . (7 حسابات تسيير)

- الوضعيات المالية المتعلقة بالفترة الممتدة من 1 - 1 - 1988 إلى غاية 31 - 12 - 1991 . (30 وضعية مالية)

- الدفتر اليومي المكتبي .

- دفتر وكشوفات الحساب البريدي .

- دفتر وكشوفات حساب الخزينة .

الفهرس